

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO : POLÍTICAS E GESTÃO INSTITUCIONAL
TURMA ESPECIAL DA UNIVERSIDADE DE SANTA MARIA

**UMA CONTRIBUIÇÃO AO ESTUDO DOS CUSTOS DE UNIVERSIDADES
COMUNITÁRIAS COM O USO DO ABC – *ACTIVITY BASED COSTING*: O
CASO DA URI/RS**

LORIMAR FRANCISCO MUNARETTO

SANTA MARIA/RS

2000.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO : POLÍTICAS E GESTÃO INSTITUCIONAL
TURMA ESPECIAL DA UNIVERSIDADE DE SANTA MARIA

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

**UMA CONTRIBUIÇÃO AO ESTUDO DOS CUSTOS DE UNIVERSIDADES
COMUNITÁRIAS COM O USO DO ABC – *ACTIVITY BASED COSTING*: O
CASO DA URI/RS**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em
Administração da Universidade Federal de Santa
Catarina como requisito final à obtenção do título de
Mestre em Administração.

Orientadora : Prof^ª. Dra. Ilse Maria Beuren

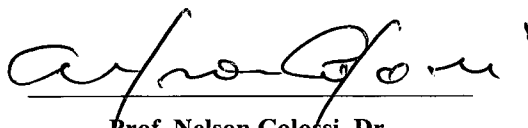
LORIMAR FRANCISCO MUNARETTO

SANTA MARIA, Maio 2000.

**UMA CONTRIBUIÇÃO AO ESTUDO DOS CUSTOS DE UNIVERSIDADES
COMUNITÁRIAS COM O USO DO ABC – *ACTIVITY BASED COSTING*: O
CASO DA URI/RS**

LORIMAR FRANCISCO MUNARETTO

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do
Título de Mestre em Administração (Área de
Concentração: Políticas e Gestão Institucional) e
aprovada pelo Curso de Pós-Graduação em
Administração da Universidade Federal de Santa
Catarina.



Prof. Nelson Colossi, Dr.

Coordenador do CPGA/UFSC

Apresentada junto à Comissão Examinadora integrada pelos professores:



Profª Ilse Maria Beuren, Dra.
Presidente



Prof. Rolf Hermann Erdmann, Dr.
Membro



Prof. Norberto Hochheim, Dr.
Membro

**“Se queremos progredir, não devemos repetir
a história, mas fazer uma história nova.”
Gandhi**

AGRADECIMENTOS

Gostaria de mencionar nesta página, meu agradecimento a todos aqueles que, direta ou indiretamente, contribuíram para que este trabalho fosse realizado.

Agradeço a Deus por ter-me conduzido e iluminado nos momentos mais difíceis e de ter-me guiado até o final.

A minha esposa Luciane, pelo seu apoio para que eu concluísse o trabalho.

À professora Ilse Maria Beuren, por sua valiosa orientação, dedicação e conhecimentos transmitidos, além da amizade.

Ao professor Dr. Nelson Colossi, pela sua postura e pela sua disposição, pois nunca mediu esforços para ajudar-nos.

À URI – nas pessoas do Reitor Cleo Joaquim Ortigara, Ayda Bochi Brum, diretora do campus de Santiago, no campus de Frederico Westphalen os diretores Sr. Edegar Girardi, Sr. Ivo Blatt, e o Sr. Sergio Zenatti, por terem proporcionado as condições necessárias, para a realização deste estudo.

Ao colega, Sr. Evaldir Tiburski, companheiro incansável nas viagens e na realização dos trabalhos durante a realização do curso.

Ao Coordenador do PPGA em Santa Maria Sr. Milton L. Wittmann, por todo o empenho e dedicação para o desenvolvimento do curso.

Aos professores do CPGA e da UFSM e colegas do curso de mestrado, pela convivência durante a realização do curso, sou muito agradecido.

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS	IX
LISTA DE QUADROS.....	X
RESUMO.....	XI
ABSTRACT.....	XII
 1.INTRODUÇÃO	 13
1.1.Tema e Problema	13
1.2.Objetivos.....	17
1.3.Justificativa teórica e prática.....	17
1.4.Organização do Estudo	19
 2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICO-EMPÍRICA.....	 21
2.1.1. Surgimento e evolução das universidades.....	21
2.1.2. A Universidade no Brasil	22
2.1.3. As Universidades Comunitárias	24
2.2.Sistemas tradicionais de custeio	25
2.2.1. Nomenclaturas e classificação dos custos.....	25
2.2.2. Conceituação de métodos de custeio.....	27
2.2.3. Métodos de custeio tradicionais	27
2.3. Custeio Baseado em Atividades (ABC).....	30
2.3.1. Principais benefícios do ABC.....	32
2.3.2. A estrutura do ABC	34
2.3.3. Definição de atividade.....	35
2.3.4. Hierarquia das Atividades	36
2.3.5. Processos de negócios	38
2.3.6. Os direcionadores de custos	40
2.3.7. ABC em empresas de serviços	41
2.3.8. Etapas de implantação do sistema ABC.....	43

3. METODOLOGIA.....	48
3.1. Perguntas norteadoras da pesquisa	48
3.2. Definição constitutiva de termos e variáveis	49
3.3. Definição operacional de termos e variáveis	50
3.4. Delineamento da pesquisa.....	52
3.5. População e amostra.....	52
3.6. Dados	53
3.6.1. Tipos de dados.....	53
3.6.2. Instrumentos de pesquisa.....	54
3.6.3. Coleta de dados	54
3.6.4. Análise dos dados	55
3.7. Limitações da pesquisa.....	56
 4. PROPOSTA DE SISTEMA DE CUSTOS ALICERÇADO NO ABC PARA A URI CAMPUS DE FREDERICO WESTPHALEN/RS.	 57
4.1. A URI – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões.....	57
4.1.1. Histórico	57
4.1.2. Estrutura Organizacional.....	59
4.1.3. Caracterização do campus tomado como base para o estudo.	61
4.2. Configuração do sistema ABC para a IES	63
4.3. Etapas que compõem a metodologia proposta.....	64
4.3.1. Mapeamento dos processos e atividades.....	65
4.3.2. Descrição dos processos e atividades mapeados	66
4.3.3. Identificação e caracterização dos recursos consumidos	67
4.3.4. Definição dos objetos de custeio	72
4.3.5. Verificação de como os recursos são consumidos pelas atividades/processos.....	72
4.4. Consumo das atividades/processos pelos objetos de custeio.....	79
4.5. Cálculo do custo unitário dos objetos de custeio	84
4.5.1. Cálculo do custo indireto unitário dos objetos de custeio.....	84
4.5.2. Cálculo do custo unitário dos salários com encargos dos professores	86

4.5.3. *Cálculo do custo unitário total dos objetos de custeio*..... 89

5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....94

5.1. Conclusões95

5.2.Recomendações97

ANEXOS 104

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Diferenças entre as abordagens tradicionais e o ABC.....	34
Figura 2 - Etapas da decomposição simples do ABC.....	35
Figura 3 – Recursos consumidos pelas atividades para a produção de produtos e serviços.....	36
Figura 4 – Diversos níveis para o gerenciamento de custos.....	37
Figura 5 – Visão vertical de custos e horizontal de processos.....	39
Figura 6 – Distribuição dos custos no ABC.....	41
Figura 7 – Atividades e medidas de atividades.....	45
Figura 8 – Estrutura organizacional da URI.....	59
Figura 9 – Organograma do Campus universitário de Frederico Westphalen.....	61
Figura 10 –Configuração do ABC para a URI/Campus de Frederico Westphalen/RS...	64

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Processos e atividades relevantes na URI – Frederico Westphalen.....	65
Quadro 2 – Identificação dos recursos consumidos na URI – Campus de Frederico Westphalen.....	68
Quadro 3 – Espécies de recursos e seus respectivos direcionadores de recursos.....	73
Quadro 4 – Apropriação dos recursos aos processos por meio de direcionadores de recursos.	79
Quadro 5 – Consumo dos processos pelos objetos de custeio e o direcionador de atividade/processos.....	80
Quadro 6 – Distribuição das atividades/processos aos objetos de custeio e o direcionador de atividades/processos.....	83
Quadro 7 – Cálculo do custo indireto unitário dos objetos de custeio.....	84
Quadro 8 – Resumo da distribuição da carga horária dos professores aos objetos de custeio.....	86
Quadro 9 – Cálculo do custo unitário dos salários com encargos dos professores especialistas.....	87
Quadro 10 – Cálculo do custo unitário dos salários com encargos dos professores com mestrado.....	88
Quadro 11 - Cálculo do custo unitário dos salários com encargos dos professores com doutorado.....	88
Quadro 12 – Cálculo do custo unitário por inscrito no vestibular.....	89
Quadro 13 – Cálculo do custo unitário total por aluno, turma, curso ou geral da graduação.....	90
Quadro 14 – Custo unitário total, por aluno, turma curso ou geral da especialização....	91
Quadro 15 – Cálculo do custo unitário total por aluno, turma, curso ou geral do mestrado.....	91
Quadro 16 – Cálculo do custo unitário total dos serviços ao público (extensão).....	92
Quadro 17 – Cálculo do custo unitário total da pesquisa.....	93

RESUMO

O objetivo do presente trabalho constitui-se em desenvolver um sistema de custos, alicerçado no ABC - *Activity Based Costing* (Custeio Baseado em Atividades), que possa dar suporte ao gerenciamento das atividades em uma universidade comunitária, utilizando o caso URI - Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – campus de Frederico Westphalen/RS. Assim, após o desenvolvimento do capítulo introdutório da pesquisa, fez-se a fundamentação teórica do estudo. Inicialmente abordou-se o surgimento e evolução das universidades no Brasil e as características das universidades comunitárias. Na seqüência, fez-se uma incursão teórica nos sistemas de custeio, com ênfase no ABC – *Activity Based Costing* (Custeio Baseado em Atividades). Neste contexto, com base nas informações obtidas junto à organização, foi desenvolvida a proposta, fundamentada no ABC, para uma universidade comunitária. Este capítulo, inicia-se com a caracterização e apresentação da instituição objeto de estudo. Na seqüência foi elaborado o dicionário das atividades e processos com sua descrição. Após foram identificados os recursos indiretos que são consumidos pelas atividades e processos, bem como a medida de consumo. Por fim, foi demonstrado como as atividades e processos são consumidos pelos objetos de custeio, que se consubstanciam nos serviços de vestibular, ensino na graduação, ensino nos cursos de especialização, ensino nos cursos de mestrado, serviços ao público (extensão) e pesquisa. Apresenta-se também uma configuração para a apuração do custo unitário por hora, tanto dos custos diretos quanto dos indiretos, dos objetos de custeio mencionados. Desse modo evidenciou-se todas as etapas que constituem a proposta de sistema de custos para uma universidade comunitária.

ABSTRACT

This work's objective concerns about developing cost system based on the ABC - Activity Based Costing, which can give support to activities management in a communitarian university, using the case of URI - Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões - Frederico Westphalen/RS campus. Thus, after developing the research's introductory chapter it was done the study's theoretical foundation. Initially, the universities' in Brazil emergence and evolution were approached and the communitarian universities' features. In the sequence, a theoretical incursion about costing systems was done, with emphasis on the ABC - Activity Based Costing. In this context, based on the gotten information by the organization, the proposal was developed, based on the ABC, for a communitarian university. This chapter, initiates by institution study object's characterization and presentation. In the sequence an activities and processes' dictionary was elaborated with its description. Thereupon, the overhead resources consumed by the activities and processes had been identified, as well as the measure of consumption. Finally it was demonstrated how the activities and processes are consumed by the costing objects, which consists of the examination services, graduation's instruction, expert courses' instruction, master courses instruction, public's services (extension) and research. Also, it is presented a pattern for calculating the unity cost for hour, such as direct and indirect costs, from the costing objects mentioned. This way all the steps involved in the costing system's proposal for a communitarian university become clear.

1.INTRODUÇÃO

Este capítulo apresenta uma idéia geral sobre o assunto a ser tratado no estudo. O capítulo está dividido nas seguintes seções: tema e problema, o objetivo geral e os específicos, a justificativa teórica e prática e a organização do estudo.

1.1.Tema e Problema

Apesar do progresso verificado em muitas áreas do conhecimento humano, os desafios da época contemporânea, sob determinados aspectos, são maiores do que em épocas passadas. Analisando as tendências mundiais, constata-se uma série de processos freqüentemente contraditórios, tais como democratização e marginalização, globalização, polarização e fragmentação.

Estas tendências repercutem no âmbito do ensino superior e exigem respostas adequadas. Entre as principais tendências que emergem no setor da educação superior, conforme o relatório da UNESCO (1999:12), destacam-se três: “uma *expansão* quantitativa que não obstante é acompanhada por desigualdades continuadas de acesso entre países e entre regiões; a *diversificação* de estruturas institucionais, de programas e de formas de estudos; e as *dificuldades financeiras*.”

A expansão quantitativa, de acordo com o relatório da UNESCO (1999:29), “pode ser observada nas matrículas de estudantes no ensino superior em todo o mundo, de 65 milhões em 1991 para 79 milhões no ano 2000 e com previsão de 97 milhões em 2015 e 100 milhões em 2025”. Países em desenvolvimento também mostram um significativo aumento de matrículas, ou seja, “30 milhões de estudantes em 1991 para 40 milhões no ano 2000 e com previsão de 50 milhões em 2015 e 54 milhões em 2025.” Esta expansão é acompanhada por desigualdades contínuas de acesso ao ensino superior entre uma região e outra e entre os países desenvolvidos e os que estão em processo de desenvolvimento.

A diversificação das estruturas institucionais, dos programas e das formas de estudos também tendem a mudar. Sobre essas transformações do ensino universitário, a UNESCO (1999:33) afirma que “mudanças profundas nas estruturas institucionais e formas

do ensino superior, assim como métodos de ensino, treinamento e aprendizagem, têm sido ou estão sendo tomadas pelas próprias instituições”. Esta tendência tem como “um dos resultados diretos a diversificação do ensino superior em praticamente todas as regiões do mundo.”

Com relação à gestão financeira das instituições de ensino superior, o relatório da UNESCO (1999:37-39) cita que “quase nenhum país pode, hoje em dia, suportar um sistema compreensivo de ensino superior somente com fundos públicos”. A consequência direta desta tendência é a modificação na “distribuição das responsabilidades de custeio, através da introdução e/ou aumento das mensalidades escolares e de outras atividades que possam gerar renda.”

No Brasil também vem ocorrendo acentuada expansão do ensino superior. De acordo com o INEP/MEC (1998:67), no ano de 1994, os alunos matriculados no ensino superior totalizavam 1,66 milhões, sendo que, 690 mil estudantes estavam matriculados em universidades públicas e 971 mil estudavam em estabelecimentos particulares. Em 1998, o número de alunos aumentou significativamente para 2,08 milhões. Deste total, 829 mil estão matriculados nas instituições públicas e 1,26 milhões são alunos do sistema privado.

Não distante, as estruturas institucionais, as formas de ensino, os programas, a população estudantil e a obtenção de fundos apresentam-se bastante diversificados.

Adicionalmente, as dificuldades financeiras da população têm se acentuado e o estado não está priorizando investimentos nas universidades. Isso afeta, inegavelmente, o desenvolvimento dessas instituições.

Por conseguinte, ocorre a modificação na distribuição das responsabilidades, de modo que a iniciativa privada vem preenchendo certos espaços não cobertos pelo estado. Consequentemente, os gestores das universidades estão sendo obrigados a realizar cortes em seus orçamentos, a modernizar a infra-estrutura, a investir em acervos bibliográficos, a fim de se tornarem mais competitivas e com um elevado grau de excelência.

A autonomia é um aspecto fundamental da natureza da universidade. A Constituição de 1988 foi sensível neste ponto, pois no seu artigo 207 estabelece que “as

universidades gozam de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, e obedecerão ao princípio da indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão.”

De acordo com o artigo constitucional, não há restrições ao gozo da autonomia. Entretanto, isto não significa que as instituições desfrutem de soberania. Esta autonomia se materializa apenas no poder de autogestão. Como consequência, o limite da autonomia universitária são os recursos de que dispõe a universidade e nunca a norma impositiva dos governos, dos partidos políticos, das autoridades religiosas ou de qualquer outro grupo exógeno de poder.

Na universidade pública, os recursos estão vinculados ao orçamento governamental. Na universidade privada, a principal, e quase única fonte de recursos são as anuidades pagas pelos alunos.

A aplicação dos recursos, na universidade pública, é realizada de acordo com orçamento aprovado em instâncias superiores da administração interna. Nas instituições particulares esta destinação é feita com base em procedimentos de natureza bastante variada. Há as universidades estritamente particulares em que seu proprietário decide soberanamente, limitado pelas contingências contextuais da natureza da atividade que desenvolve, a destinação dos recursos. Por sua vez, nas universidades comunitárias, a destinação dos recursos é feita de acordo com orçamentos aprovados em instâncias superiores de sua administração interna, nas quais participam representações do corpo docente, dos alunos e da comunidade.

Dessa forma, especialmente as universidades comunitárias, as quais prestam serviços de caráter público, precisam ser gerenciadas, cada vez mais, com competência técnico-administrativa. Para isso precisam de informações adequadas, que evidenciem o ambiente interno e externo das mesmas. No entanto, parece ainda prevalecer, nas universidades comunitárias, uma contabilidade tradicional, que informa a posição financeira e os resultados obtidos ao longo do último exercício de forma global.

A contabilidade tradicional não fornece informações sobre a eficiência dos processos e não lhes proporciona informações que permitam reduzir custos e melhorar a

performance, isto é, não identifica quais serviços ou unidades de negócios são mais interessantes para a instituição.

Nesta perspectiva Atkinson et al. (1995:176) explicitam que “os gestores precisam entender o comportamento dos custos para poder estimar o impacto de suas decisões. Inúmeros fatores, incluindo níveis de atividade e tempo de elaboração, influenciam na maneira como os custos se comportam. A flexibilidade dos gestores no ajuste do volume dos recursos demandados pelas atividades, determina a variabilidade de diferentes tipos de custos.”

Um adequado sistema de custos oferece à administração das universidades comunitárias informações que possibilitam o levantamento dos custos em todos os setores. Com isso, pode atingir maior eficácia e eficiência nos serviços que oferece à comunidade.

Neste sentido, o método de custeio baseado em atividades (*ABC-Activity Based Costing*), pode configurar-se como um elemento importante na gestão dos custos. O pressuposto é verificar as atividades que consomem recursos e quais produtos ou serviços que consomem atividades, o que é fundamental para uma visualização de como o sistema de operações se desenvolve e o que adiciona valor aos clientes.

Para Kaplan e Cooper (1998:12), “o sistema de custeio baseado na atividade oferece informações de custos mais precisas sobre atividades e processos de negócios e sobre produtos, serviços e clientes servidos por esses processos.”

Assim, diante do exposto, foi elaborada a seguinte questão-problema:

Como deve ser a configuração de um sistema de custos, alicerçado no ABC – *Activity Based Costing* (Custeio Baseado em Atividades), para que este possa proporcionar subsídios no gerenciamento das atividades de uma universidade comunitária?

1.2.Objetivos

O objetivo geral deste trabalho é desenvolver uma proposta de um sistema de custos, alicerçado no ABC – *Activity-Based Costing* (Custeio Baseado em Atividades), que possa dar suporte ao gerenciamento das atividades de uma universidade comunitária.

Os objetivos específicos deste trabalho são os seguintes:

- caracterizar universidades comunitárias, com vistas ao objetivo geral;
- investigar as atividades relevantes desenvolvidas em uma universidade comunitária;
- identificar direcionadores de recursos para a alocação dos recursos às atividades exercidas;
- determinar os direcionadores de atividades como medida de relação entre as atividades e os objetos de custeio;
- configurar o sistema de custos para atribuição dos custos das atividades aos objetos de custeio.

1.3.Justificativa teórica e prática

Enquanto, por um lado, aumentam as expectativas da sociedade com relação às universidades no processo de desenvolvimento, por outro, a demanda e a diversificação do ensino superior diminuem os recursos disponíveis para cada instituição.

De acordo com o parecer da UNESCO (1999:38), na maioria dos casos, o crescimento do número de estudantes de ensino superior não tem sido acompanhado pelo aumento na alocação de recursos em termos reais. Dessa forma, muitas instituições são obrigadas a realizar cortes em seus orçamentos, mais especificamente, em programas de estudo, modernização da infra-estrutura, acervo bibliográfico e até mesmo funcionários.

Outro aspecto a considerar é que a nova LDB-Lei de Diretrizes e Bases, Lei nº 9394 de 20 de dezembro de 1996, em seu artigo 52, determina que:

As universidades são instituições pluridisciplinares de formação dos quadros profissionais de nível superior, de pesquisa, de extensão e de domínio e cultivo do saber humano, que se caracteriza por:

I – (...)

II – um terço do corpo docente, pelo menos, com titulação acadêmica de mestrado e doutorado;

III – um terço do corpo docente de regime integral.”

Também o Decreto Lei nº 2.306 de 19 de agosto de 1997, em seu artigo 2º, no parágrafo V, letra “c”, determina que:

“As entidades mantenedoras de instituições de ensino superior, sem finalidade lucrativa, deverão:

V – Comprovar, sempre que solicitada:

a) (...)

b) (...)

c) a destinação, para as despesas com pessoal docente e técnico-administrativo, incluídos os encargos e benefícios sociais, de pelo menos sessenta por cento da receita das mensalidades escolares provenientes da instituição de ensino superior mantida, deduzidas as reduções, os descontos ou bolsas de estudo concedidas e excetuando-se, ainda, os gastos com pessoal, encargos e benefícios dos hospitais universitários.”

Estas exigências têm aumentado os custos das instituições e comprometido, cada vez mais sua principal origem de recursos, isto é, às mensalidades dos acadêmicos.

Diante deste quadro, o desenvolvimento e implantação de um sistema de custos nas universidades é de extrema importância para que estas saibam se o serviço oferecido é rentável ou em que medida os seus preços podem ser reduzidos para torná-la mais competitiva. Assim, é indispensável que as instâncias administrativas das universidades disponham das informações necessárias para a correta tomada de decisões.

A aplicação do ABC – *Activity Based Costing* pode significar um avanço em termos de informações. A partir da implementação desta metodologia de custeio, pode-se verificar como os recursos estão sendo consumidos pela instituição, identificando as atividades consumidoras dos recursos e, por sua vez, como tais atividades são utilizadas pelas diversas linhas de serviços.

Ao pretender atender às universidades comunitárias, através da elaboração de uma proposta de um sistema de custos alicerçado no ABC – *Activity Based Costing*, o estudo contribuirá, como referência, no que tange às pesquisas empíricas realizadas em instituições de ensino. Atualmente, a maior parte dos estudos e bibliografias disponíveis estão voltadas a empresas do ramo industrial.

Em termos práticos, espera-se que os resultados do estudo possam oferecer subsídios para o entendimento do custeio baseado em atividades, bem como dar suporte no processo de gestão da instituição. A proposta poderá ser utilizada, também com as devidas adaptações, por outras instituições com características semelhantes.

1.4.Organização do Estudo

Levando em conta o problema de pesquisa e os objetivos propostos, o trabalho está dividido em quatro capítulos, além das conclusões e recomendações para futuros trabalhos.

No primeiro capítulo, apresenta-se um entendimento geral sobre o tema e problema em estudo, salientando a importância do mesmo. Após, definiu-se o objetivo geral e os objetivos específicos a serem alcançados, a justificativa teórica e prática. Por último apresenta-se a organização do estudo.

O segundo capítulo contém a revisão bibliográfica do estudo. Inicialmente descreve-se o surgimento e a evolução das universidades, as universidades no Brasil e as universidades comunitárias. Na sequência são apresentadas as nomenclaturas e classificação dos custos, conceitos de métodos de custeio. Também são abordados os métodos de custeamento considerados tradicionais. Em seguida faz-se uma incursão teórica no método de custeio baseado em atividades, com ênfase no seus principais benefícios, sua estrutura, conceitos de processos de negócios e atividades, a hierarquia das atividades, direcionadores de custos, o ABC nas empresas de serviços e as etapas de implantação do sistema ABC.

No terceiro capítulo são descritos os procedimentos metodológicos utilizados para a consecução dos objetivos do trabalho. Inicialmente são apresentadas as perguntas

norteadoras da pesquisa. Na seqüência, é feita a definição constitutiva de termos e variáveis e a definição operacional de termos e variáveis e o delineamento da pesquisa. Por fim, ainda dentro dos procedimentos metodológicos, será definida a população e amostra utilizada para a pesquisa, os tipos de dados e os instrumentos utilizados para a coleta de dados, as técnicas utilizadas no tratamento dos dados e as limitações da pesquisa.

No quarto capítulo faz-se a descrição e análise do estudo de caso. Inicialmente é apresentada a instituição tomada como base para o estudo, com sua história, sua estrutura organizacional e caracterização do campus. Na seqüência é apresentada a configuração do sistema ABC para a instituição objeto do estudo, as etapas que compõem a metodologia proposta, o consumo das atividades/processos pelos objetos de custeio e finalmente, apresenta-se uma configuração para a apuração do custo unitário dos objetos de custeio.

Por fim, o quinto capítulo apresenta as conclusões finais da presente pesquisa e recomendações para novos estudos sobre o assunto.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICO-EMPÍRICA

Neste capítulo, apresenta-se a revisão bibliográfica da pesquisa. Primeiramente descreve-se o surgimento e a evolução das universidades, a universidade no Brasil e as universidades comunitárias. Na sequência são apresentadas as nomenclaturas e classificação de custos. Também são abordados os métodos de custeamento considerados tradicionais. Em seguida faz-se uma incursão teórica no método do custeio baseado em atividades, com ênfase nos seus principais benefícios, sua estrutura, os conceitos de processo de negócios e atividades, a hierarquia das atividades, os direcionadores de custos, o ABC nas empresas de serviços, e, por fim, apresentam-se as etapas de implantação do sistema ABC.

2.1.1. Surgimento e evolução das universidades

De acordo com Souza (1998:159), “as universidades surgiram na Idade Média” e se caracterizavam por “corporações de professores e alunos, que se reuniam de forma duradoura para a leitura dos clássicos, o estudo teológico, a discussão dos temas polêmicos e a organização lógica dos saberes disponíveis.”

O surgimento das primeiras universidades de que a história tem registro como instituição formal conforme Souza (1998:160), “existe já há quase nove séculos (...) Paris e Bolonha ambas se constituíram entre os anos de 1150 e 1200.” Na época os cursos ou faculdades eram geralmente quatro: Teologia, Direito, Medicina e Artes Liberais.

Segundo Charle e Verger (1996:17) o surgimento das universidades foi:

“Por volta de 1230, a Universidade de Bolonha, pelo menos quanto aos direitos Civil e Canônico, estava solidamente constituída. Seus mais antigos estatutos conhecidos datam 1252. Mas somente depois de 1270 é que a Comuna acabará reconhecendo oficialmente sua existência (...). Em Paris, foi pouco depois de 1200 que os mestres, em todo caso os mestres independentes que ensinavam principalmente as Artes Liberais, começaram a se associar. Os das disciplinas superiores (Direito canônico e Teologia) os seguiram com um pouco de atraso, nos anos de 1210-1220. O bispo de Paris e seu chanceler, que concediam a licentia docendi, bem que tentaram frear o movimento (...), mas desde 1215 um legado pontifical outorgou à jovem ‘universitas magistrorum et scholarium Parisiensium’ em seus primeiros estatutos.”

Quanto às características das universidades, Souza (1998:161) explica que “as duas principais características das primeiras universidades eram a espontaneidade de seu surgimento e a ampla autonomia de sua estrutura e funcionamento, (...) iriam sofrer alterações, ainda no século 13, quando o papa, de um lado, e o imperador, de outro, resolveram eles próprios instituírem universidades por decreto, como foi o caso de Nápoles, fundada pelo imperador Frederico II em 1224, e da Toulouse, fundada pelo papa Gregório IX.”

Estabeleceram-se, a partir daí, dois tipos de universidades: as espontâneas e autônomas, e as induzidas e menos autônomas. Souza (1998:161) afirma que na “primeira, a comunidade acadêmica decidia sobre o destino da instituição, sem interferências e, na segunda, a comunidade acadêmica agia dentro dos limites impostos pelos mantenedores.”

A partir do século XVIII acentuavam-se movimentos favoráveis a reformas nas universidades, levando-as à modernização e à interligação com os grandes problemas e mudanças que ocorreram na sociedade e na ordem política nas nações.

No século XIX, na Europa, novas reformas se seguiram, com a criação de modelos nacionais, formando uma elite profissional qualificada de engenheiros, médicos, advogados, professores. Em algumas universidades, as preferências recaíam sobre as pesquisas e em outras as preferências estavam no preparo de quadros administrativos, voltados para a ação política interna e a sustentação do Império, que hoje são tidas como padrões na história do ensino superior.

No século XX, transformações sociais, políticas e econômicas, tais como as duas grandes guerras mundiais, a guerra fria, o nazismo e o comunismo, as crises econômicas, a divisão dos países em primeiro, segundo e terceiro mundos, as teorias do capital humano e do desenvolvimentismo, o vertiginoso progresso tecnológico e científico, entre outros acontecimentos, desafiaram as universidades a participarem ativamente de todos esses fatos que marcaram a história mundial.

2.1.2. A Universidade no Brasil

O surgimento do ensino superior no Brasil está ligado ao deslocamento da família real portuguesa para a colônia por causa da invasão dos franceses em Portugal.

Surgem os dois primeiros cursos superiores que conforme Souza (1997:19), foram “as escolas médico-cirúrgicas da Bahia e no Rio de Janeiro (...) o Colégio Médico-Cirúrgico da Bahia nasceu em 18 de fevereiro de 1805 e a cadeira da Anatomia, implantada no Hospital Militar do Rio de Janeiro, data de 2 de abril do mesmo ano.

De acordo com Ribeiro (1997:249) “quando se proclamou a República, contávamos apenas com as escolas de medicina do Rio de Janeiro (1808) e da Bahia (1808); as escolas de direito de São Paulo e do Recife (1854); a Politécnica do Rio de Janeiro (1871) e a de Minas, de Ouro Preto (1875). Em todas elas, apenas 2290 jovens estudavam advocacia, medicina e engenharia, que eram as únicas carreiras oferecidas.”

As universidades, no Brasil, surgiram somente no século 20. Segundo Schuch (1998:12), “as universidades se consolidaram em escolas superiores isoladas com orientação principalmente voltada para a preparação profissional naquelas áreas mais tradicionais que as elites emergentes do país demandavam.”

O surgimento da primeira universidade no Brasil ocorreu em 1920, no Rio de Janeiro, e configurou-se com a junção de cursos da Escola Politécnica, da Faculdade de Medicina e da Faculdade de Direito, esta nascida da fusão da Faculdade Livre de Direito e a Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais, sob a estrutura de uma reitoria, a qual incumbia integrá-los. Segundo Souza (1997:164), esta “reunião de cursos de institutos isolados, que apesar de integrarem a universidade, continuaram, via de regra, a funcionar com sua cultura isolacionista.”

Nesta perspectiva Inácio Filho (1998:33) explica que:

“a universidade brasileira é muito jovem, tendo se tornado realidade apenas no início do século XX, enquanto as colônias espanholas possuíam seis universidades ao final do século da conquista e 19 por ocasião da independência; a América inglesa possuía nove universidades quando se tornou independente. O Brasil, em 1940, possuía apenas 21.235 estudantes universitários e formaram-se seis universidades por aglutinação de cursos, sendo que dez anos depois tínhamos 600 cursos, 15 universidades e apenas 37.548 estudantes universitários. Em 1960, com uma população de 70 milhões de vidas, tínhamos 100 mil estudantes matriculados em universidades, 500 estabelecimentos de ensino autônomos e de 600 mil universitários.”

Após seu surgimento, o fato que mais marcou as universidades no Brasil foi, nos anos setenta, a chamada explosão do ensino superior. Para Souza (1997:26), as causas mais prováveis foram “concentração urbana da população, exigência de melhor formação para a mão-de-obra industrial e de serviços e repercussão das explosões anteriores, havidas no ensino primário, na década de 40, no ensino ginasial, na de 50, e no colegial, na de 60.”

Até os anos setenta prevaleciam, no sistema de ensino, as Universidades públicas. A partir daí, as particulares se multiplicaram e formam, atualmente, o maior contingente. De acordo com Souza (1997:130), “a tendência é que as particulares continuem a se expandir e as oficiais permaneçam no seu atual patamar quantitativo.” Souza (1997:27) também cita que a última tendência que se verifica no ensino superior é a “transformação dos institutos isolados em universidades, sobretudo no setor da iniciativa privada.”

2.1.3. As Universidades Comunitárias

Freitas e Santos (1997:48) explicam que a distinção existente entre as universidades comunitárias e as universidades particulares é a “inexistência de fins lucrativos, a transparência absoluta de todos os atos, o controle público das atividades da instituição, a ênfase no desenvolvimento da comunidade.”

Entre as principais características das universidade comunitárias, Tramontin e Braga (1988:17), mencionam que elas são instituições particulares que apresentam, contudo, uma especial dimensão pública, por causa das seguintes características:

- “a) a instituição mantenedora não está subordinada a nenhum interesse empresarial de pessoas físicas ou grupos, mas unicamente a um objetivo social;*
- b) seus bens não são propriedade de ninguém em particular, não são transmitidos por herança e têm uma profunda vinculação ou com a região ou com um amplo contingente da população;*
- c) a evidência de que a instituição não tem dono aparece, entre outras, na rotatividade dos cargos de direção da universidade;*
- d) o controle e a participação no poder está com amplos segmentos da sociedade civil, através de suas organizações mais representativas.”*

Freitas e Santos (1997:49) afirmam que “as universidades comunitárias têm por finalidade a prestação de um serviço público de interesse coletivo, a ele consagrando-se

inteiramente sem fins lucrativos. Elas também possuem uma característica importante que é a integração com suas comunidades regionais.”

Esta integração ocorre a partir de programas de ensino, pesquisa e extensão desenvolvidos pelas instituições. A maioria dos programas realizados são mantidos com recursos das próprias universidades, oriundos de mensalidades dos acadêmicos.

2.2.Sistemas tradicionais de custeio

Nesta seção apresentam-se primeiramente as nomenclaturas e classificação de custos. Na sequência caracterizam-se os métodos de custeio. Por último abordam-se os métodos de custeio considerados tradicionais.

2.2.1. Nomenclaturas e classificação dos custos

Para um melhor entendimento acerca dos termos adotados no presente trabalho, alguns conceitos são apresentados.

No que diz respeito ao custo, Florentino (1987:19) diz que: “entende-se por custo a soma dos valores de bens e serviços consumidos e aplicados para obter um novo bem ou um novo serviço.”

Por sua vez, Martins (1998:25) afirma que custos são “gastos relativos a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.”

De acordo com Padoveze (1997:214), custos são os “gastos, não investimentos, necessários para fabricar os produtos na empresa. São os gastos efetuados pela empresa que que farão nascer os seus produtos.”

Quanto à classificação dos custos, Martins (1998:53) diz que alguns custos podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo, que são chamados de custos diretos, outros não oferecem uma condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária, que são os custos indiretos.

Padoveze (1997:228) classifica como custos diretos “os custos que podem ser fisicamente identificados para um segmento particular sob consideração. Assim, se o que está sob consideração é uma linha de produtos, então os materiais e a mão-de-obra envolvidos em sua manufatura seriam ambos custos diretos.” Também explicita que os custos indiretos são os “gastos industriais que não podem ser alocados de forma direta ou objetiva aos produtos ou a outro segmento ou atividade operacional.”

Segundo Florentino (1987:20), custos diretos são “aqueles que podem ser imediatamente apropriados a um só produto ou um só serviço” e, quanto aos custos indiretos, “são aqueles que dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem divididos e apropriados em diferentes produtos ou diferentes serviços.”

Quanto ao comportamento dos custos, eles se classificam em custos fixos e variáveis, que, conforme Padoveze (1997:229), são a “evolução de como tais gastos acontecem em alguma relação com dados físicos de produção, venda ou outra atividade.”

Florentino (1987:20) afirma que “custos fixos são os valores consumidos ou aplicados, independente de a empresa estar produzindo ou parada e independente da empresa estar produzindo maior ou menor quantidade de bens ou serviços”. Acrescenta que custos variáveis “são os valores consumidos ou aplicados que têm o seu crescimento dependente da quantidade produzida pela empresa.”

De acordo com Sanvicente (1995:196), “custo fixo é todo aquele item do custo ou despesa que não varia, em valor total, com o volume de atividade ou operação”. Por outro lado, cita que o custo variável “é aquele que se altera em relação direta com as modificações do volume de atividade.”

É importante destacar que as classificações dos custos em diretos e indiretos e fixos e variáveis, apresentados pelos autores e direcionadas na maior parte para empresas industriais, aplicam-se também à empresas prestadoras de serviços.

2.2.2. Conceituação de métodos de custeio

Os métodos de custeio estão relacionados com a forma de como se alocam os gastos aos produtos ou serviços.

Beulke e Bertó (1988:9), afirmam que “o custo de um produto é algo muito relativo e que está normalmente vinculado a uma série de fatores”. Entre esses fatores, destacam o sistema de custeio adotado, as bases físicas utilizadas e os valores monetários considerados. Explicam que cada combinação apresenta certamente um custo do produto diferente. Desta forma a combinação deve estar adequada aos objetivos de cálculo.

Padoveze (1997:233) cita que método de custeamento “é o processo de identificar o custo unitário de um produto, partindo dos custos diretos e indiretos”. Afirma que quanto à classificação e comportamento dos custos e despesas, existem três métodos de custeamento: são eles custeio direto (variável), custeio por absorção, e custeio integral. Explicita também que essas metodologias são consideradas clássicas na teoria da contabilidade de custos.”

Para Ching (1997:29), “a visão tradicional é de que os custos de produção podem ser classificados em custos variáveis, segundo nível de produção, e custos fixos. Essa classificação depende do horizonte de tempo assumido, porque mais custos fixos se tornam variáveis a longo prazo.” Cita como tratamentos tradicionais de custeio, o custeio total, o absorção e o custeio direto.

Dessa forma, podemos destacar como métodos de custeio tradicionais, o custeio por absorção, o direto e o RKW – *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*.

2.2.3. Métodos de custeio tradicionais

Algumas características, vantagens e desvantagens que os métodos de custeio considerados tradicionais possuem serão apresentados na sequência.

De acordo com a Terco Auditoria e Consultoria (1995:36), o “custeio por absorção significa a apropriação aos produtos fabricados pela empresa, de todos os custos incorridos no processo de fabricação, quer sejam de comportamentos fixo ou variável.”

Para Horngren et al. (2000:211), custeio por absorção “é o método de custeio do estoque no qual todos os custos de fabricação, variáveis e fixos, são considerados custos inventariáveis.”

Leone (1997:26) cita que “o critério de custo por absorção é aquele que inclui todos os custos indiretos de fabricação de um certo período nos custos de suas diferentes atividades industriais, sejam produtos, processos ou serviços. O critério, para tanto precisa recorrer a uma série de rateios por causa dos custos comuns, de difícil identificação ou não relevantes.”

Quanto às deficiências do método de custeio por absorção, a Terco Auditoria e Consultoria (1995:36) cita que o “método por custeamento de absorção é falho em muitas circunstâncias, como instrumento gerencial de tomada de decisão, porque tem como premissa básica os rateios dos chamados custos fixos, que, apesar de apresentarem lógica, poderão levar a alocações arbitrárias e até enganosas.”

Segundo Martins (1998:184), uma das vantagens do custeio por absorção é que “o fisco exige o uso do custeio por absorção, fazendo com que se incorporem aos produto todos os custos ligados à produção, quer os diretos quer os indiretos.”

Não obstante, parece ser útil em empresas que não apresentam oscilações nos volumes de produção e, também, naquelas que operam num ambiente de pouca ou nenhuma concorrência.

Outro método considerado tradicional é o método de custeio direto (ou variável). Segundo Martins (1998:216), “no custeio direto só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período. (...) os custos fixos indiretos não são alocados aos produtos e são tratados como despesas do período.”

Neves e Viceconti (1998:139) “dizem que o custeio variável é um tipo de custeamento que consiste em considerar como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos.”

De acordo com Horngren et al. (2000:211), custeio variável “é o método de custeio de estoque em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis. Todos os custos de fabricação fixos são excluídos dos custos inventariáveis: eles são custos do período em que ocorreram.”

Quanto às vantagens da aplicação do custeamento direto, pode-se afirmar que os trabalhos de apuração são mais fáceis em face da eliminação das operações contábeis de rateios de custos fixos de produção. O custeamento direto identifica também, para a empresa, o *mix* mais adequado de vendas, proporcionando conhecimento da margem e contribuição de cada produto ou linha de produtos.

A principal desvantagem do sistema de custeio direto é a restrição de ordem tributária, por considerar todos os custos fixos indiretos como despesas do período, causando uma subavaliação dos estoques.

No que concerne ao sistema de custeio RKW, Martins (1998:19) explica que trata-se de uma técnica disseminada originalmente na Alemanha (por um órgão que seria semelhante ao nosso antigo CIP – Conselho Interministerial de Preços), que consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos.”

Martins (1998) explica que o RKW-*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit* se utiliza de técnicas de rateio semelhantes às utilizadas tradicionalmente para apropriação de custos indiretos de produção, ou seja, primeiramente faz-se a alocação de custos e despesas aos diversos departamentos da empresa, para depois ir-se procedendo às várias séries de rateio, de forma que, ao final, todos os custos e despesas estejam recaindo exclusivamente sobre os produtos.

2.3. Custeio Baseado em Atividades (ABC)

A contabilidade de custos não nasceu pronta, cristalizada na sua configuração atual, mas evoluiu, adaptando-se à necessidade de cada momento, incorporando recursos à medida que desafios reclamavam soluções.

No que concerne às origens do sistema ABC, Leone (1997:252), “diz que não há consenso quanto ao surgimento do critério. Duas são as vertentes: uma delas afirma categoricamente que é um critério totalmente novo e outra enfatiza que o critério é antigo e semelhante a outros que vêm sendo adotados.”

De Rocchi (1994:39) apresenta quatro versões para explicar as origens do custeio baseado em atividades, a saber:

- “a) os trabalhos de Alexander Hamilton Church, desenvolvidos nas primeiras décadas deste século e que agora estão sendo redescobertos pelos criadores e divulgadores do Sistema de Custeamento Baseado em Atividades;*
- b) o Platzkosten, criado por Konrad Mellerowicz na década de 1950 (...);*
- c) o método de custeamento apresentado por Georg J. Staubus em seu livro Activity Costing and Input-Output; e,*
- d) o Transaction Based Costing, proposto por Jeffrey G. Miller e Thomas E. Vollmannem 1985, e posteriormente divulgado por Thomas Johnson e Robert S. Kaplan.”*

Segundo De Rocchi (1994:40), “as propostas de Church e de Mellerowicz, que não chegaram a ter significativas aplicações práticas, (...). Quanto ao enfoque apresentado por Staubus, em 1971, ele difere enormemente da sistemática que seria adotada mais tarde por Miller & Vollmannem, em 1985, e por Cooper & Kaplan, em 1988.”

Atkinson et al. (1995:592) explicam que “desde os anos 80, um enorme interesse tem surgido na implementação do custeio baseado em atividades (ABC) e do gerenciamento baseado em atividades (ABM).”

Pelo exposto percebe-se que, de maneira geral, a idéia central do método do sistema de custeio ABC é antiga, mas, a partir da década de 80, é que o sistema começou a ser mais empregado.

Brimson (1996:23) cita que “os novos sistemas de gerenciamento de custos devem identificar a forma como cada atividade contribui para o sucesso da empresa e devem encorajar ao comprometimento com qualidade total e melhoria contínua. O alicerce destes novos sistemas de gerenciamento de custos é a contabilidade por atividades.”

No que diz respeito ao aspecto conceitual do ABC, Cooper & Kaplan, in CRC/SP (1995:16), afirmam que:

“é uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividade, estabelecendo relações entre as atividades e o consumo de recursos, independentemente de fronteiras departamentais, permitindo a identificação dos fatores que levam a instituição ou empresa a incorrer em custos em seus processos de oferta de produtos e serviços e de atendimento a mercados e clientes.”

De acordo com Nakagawa (1994:39), “no método de custeio baseado em atividades ou ABC, assume-se como pressuposto, que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica. Os produtos surgem como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los e ou comercializá-los, e como forma de se atender as necessidades, expectativas e anseios dos clientes.”

Segundo Ostrenga (1995:41), “o processo de custeio baseado em atividade aplica os custos por meio de uma série de atividades / direcionadores bases. O processo é constituído de um conjunto de atividades diretas a produção e ao *output*.”

Ching (1997:41) diz que o ABC “é um método de rastrear custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos.”

Quanto à aplicação do ABC, Martins (1998:315) destaca que:

“Os conceitos e a metodologia do Custeio Baseado em Atividades (ABC) aplicam-se também a empresas não industriais, pois atividades ocorrem tanto em processos de manufatura quanto de prestação de serviços. Logo, é possível utilizar o ABC em instituições financeiras,

concessionárias de serviços públicos, (telecomunicações, energia e outras), hospitais, escolas etc.”

De acordo com Kaplan e Cooper (1998:251), “de modo geral, as empresas de serviços são candidatas ideais ao custeio baseado na atividade, mais ainda que as empresas de produção.”

Pelo exposto, depreende-se que o sistema de custeio ABC é uma forma de custeamento dos produtos, que procura, através de mensurações dos gastos da empresa, custear as atividades executadas e, em seguida, demonstrar quanto de cada atividade é necessário para os produtos e serviços. Em se tratando do campo de aplicação, verifica-se que o ABC pode ser aplicado a qualquer tipo de organização.

2.3.1. Principais benefícios do ABC

Para Cogan (1995:7), “um dos principais benefícios com o ABC é o de permitir uma melhoria nas decisões gerenciais pois deixa-se de ter produtos subcusteados ou supercusteados permitindo-se a transparência exigida na tomada de decisão empresarial, que busca em última análise otimizar a rentabilidade do negócio.”

Segundo Price Waterhouse (1995:18), os principais benefícios do ABC são:

- “a)identifica as reais fontes geradoras de custo em função dos geradores de custo, podendo, desta forma, identificar exatamente quais e onde os recursos vêm sendo consumidos;*
- b)identifica o grau de valor agregado que cada atividade atribui ao negócio;*
- c)identifica o custo efetivo dos produtos e serviços em função da eliminação das distorções propiciadas pelos atuais sistemas de rateio, atribuindo aos objetos de custeio, os custos efetivamente incorridos;*
- d)permite a gestão do portfólio de produtos, analisando a rentabilidade individual de cada produto e sua contribuição para o negócio. É base para determinação de remuneração, preços e tarifas.*
- e)Incentiva a integração entre áreas envolvidas nos processos e atividades, maximizando os esforços para a resolução de problemas e aumento da qualidade;*
- f)permite realizar benchmarking com outras empresas do mesmo setor, comparando os custos unitários dos geradores de custo, permitindo uma análise comparativa com as melhores práticas do mercado;*

g)permite estabelecimento de cost targets para cada atividade, possibilitando a gestão desses custos na fonte, eliminando arbitrariedade nos processos de redução de custos.”

Kaplan e Cooper (1998:94) citam que um sistema de custeio baseado em atividade é “importante porque oferece às empresas um mapa econômico de suas operações, revelando o custo existente e projetado de atividades e processos de negócios que, em contrapartida, esclarece o custo e a lucratividade de cada produto, serviço, cliente e unidade operacional.”

Ernst & Young (1993:155) citam uma lista de resultados que podem ser alcançados após o emprego do sistema ABC:

“Calcula melhores custos para os produtos e outros objetos, apoia os esforços de redução de custos e os esforços para o aperfeiçoamento do processo de negócio, apoia melhores medições de desempenho, desenvolve melhores técnicas para a avaliação de propostas de investimentos em novos ativos fixos, estende os aperfeiçoamentos no custeio de produtos através do custeio por ciclo de vida e do custeio por metas e avalia as realizações e oportunidades da empresa em seu programa de qualidade.”

De acordo com Cooper e Kaplan (1995:55), “a informação do custo do recurso utilizado pelo ABC pode ser utilizado pelos gestores para monitorar e prever mudanças na demanda de atividades como função de mudanças no mix e volume de *output*, processo de mudança e aperfeiçoamento, introdução de novas tecnologias e mudanças no desenho de produtos e processos.”

Para Horngren et al. (2000:109), os principais benefícios do sistema ABC, comparados aos sistemas tradicionais podem ser observados através da Figura 1 que apresenta as maiores diferenças entre as abordagens ditas tradicional e ABC.

Figura 1 – Diferenças entre as abordagens tradicionais e o ABC

Abordagem tradicional	Abordagem ABC
Um ou poucos centros de custos indiretos para cada departamento ou unidade industrial, comumente com pouca homogeneidade desses centros de custos.	Vários centros de custos indiretos homogêneos, porque diversas áreas de atividades são usadas. O papel da produção desempenha papel-chave na determinação das áreas de atividades que deverão ser empregadas.
Os critérios de alocação dos custos indiretos podem ser ou não direcionadores de custos.	Os critérios de alocação dos custos indiretos são, com maior frequência, os direcionadores de custo.
Os critérios de alocação dos custos indiretos são quase sempre financeiros, tais como custo da mão-de-obra direta ou custo dos materiais diretos.	Os critérios de alocação dos custos indiretos freqüentemente são varáveis não-financeiros, como o número de peças de um produto ou horas-teste.

Fonte: HORNGREN, Charles T. et al. *Contabilidade de Custos*. Rio de Janeiro: LTC, 2000. p.109.

Estas são algumas das diferenças entre a abordagem dos sistemas de custeio tradicionais e o custeio baseado em atividades.

Percebe-se que, com a utilização do ABC, as bases alocativas são mais detalhadas. Enquanto nos métodos tradicionais os custos são alocados de forma igualitária ao volume produzido, no ABC os custos são alocados de forma desigual ao volume produzido, porém igualitário ao que sucede na atividade para o produto a ser produzido.

2.3.2. *A estrutura do ABC*

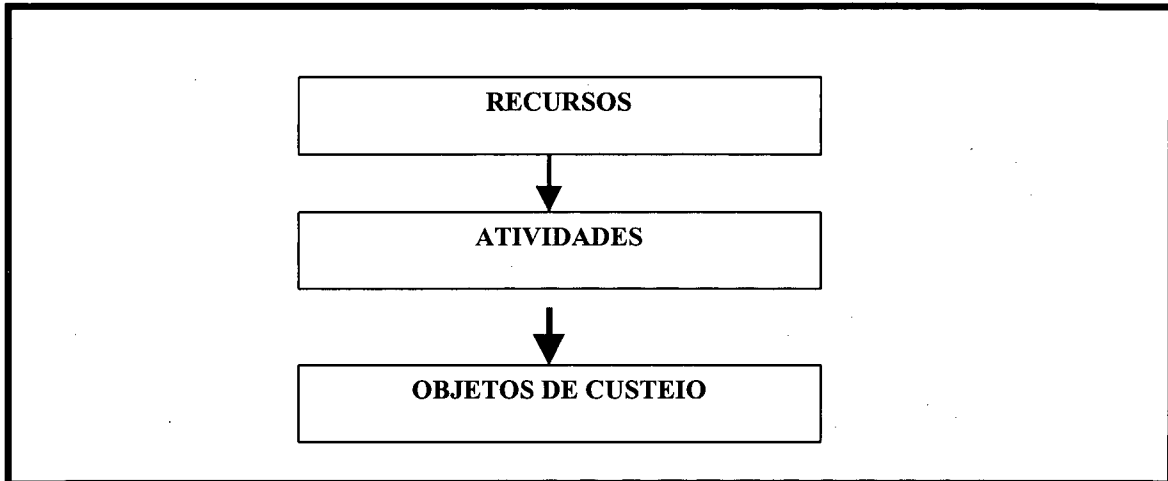
De acordo com Cogan (1995:4), o ABC determina que atividades consomem os recursos da companhia, agregando-as em centros de acumulação de custos por atividade. Em seguida, para cada um desses centros de atividades, atribui custos aos produtos baseados em seu consumo de recursos. Portanto, o ABC é um sistema que se processa em dois estágios.

Neste sentido, Ostrenga (1997:167) explica que:

“O custeio baseado em atividades ocorre em duas fases principais. Primeiro você determina os custos das atividades importantes. A seguir, aloca os custos das atividades aos produtos ou a outros ‘objetos’ de interesse tais como clientes ou serviços. Chamamos esta primeira fase de custeio de processo baseado em atividades e a Segunda fase de custeio de produtos baseado em atividades.(...) “ uma frase muito usada para escrever o conceito subjacente do ABC é que ‘os recursos da empresa são consumidos na condução das atividades e estas são executadas a serviço dos produtos.’”

O custeio baseado em atividades procura manifestar essa dinâmica em dois estágios. A Figura 2 ilustra os estágios de decomposição simples do ABC.

Figura 2 - Etapas da decomposição simples do ABC



Fonte: BOISVERT, Hugues. *Contabilidade por atividades: contabilidade de gestão, práticas avançadas*. São Paulo: Atlas, 1999. p.25.

Observa-se que, no primeiro estágio, os recursos (custos e despesas indiretas) são transferidos (alocados) para as atividades; já no segundo estágio os custos das atividades são transferidos para os objetos de custeio (produtos ou serviços, clientes etc).

2.3.3. Definição de atividade

O ponto de partida de um sistema de custeio baseado em atividades é a identificação das principais atividades desenvolvidas na empresa. Nakagawa (1995:42) explica que, em sentido restrito, “a atividade pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos. Em sentido amplo (...) a produção de projetos, serviços, etc., bem como às inúmeras ações de suporte a esses processos.”

Segundo Brimson (1996:62), “uma atividade é uma combinação de pessoas, tecnologia, matérias-primas, métodos e ambiente para gerar determinado produto ou serviço. Descreve o *que* uma empresa faz: a forma como o tempo é gasto e os resultados do processo.”

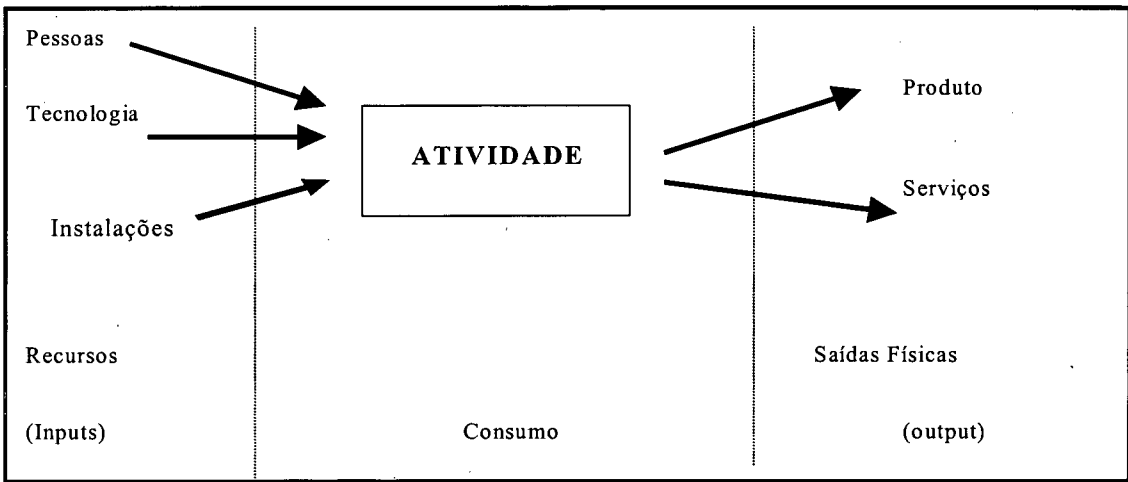
De acordo com Martins (1998:100), “uma atividade é uma combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços.”

Boisvert (1999:55) explica que “as atividades correspondem a um conjunto de tarefas efetuadas pela mão-de-obra, bem como pelas máquinas em uma empresa.”

Para Brimson (1996:63), “a função principal de uma atividade é converter recursos (material, mão-de-obra e tecnologia) em produção (produtos e serviços).”

Na Figura 3, pode-se verificar que as atividades consomem recursos para produzir produtos e serviços.

Figura 3 - Recursos consumidos pelas atividades para a produção de produtos e Serviços



Fonte: CHING, Hong Yuh. *Gestão baseada em custeio por atividades - ABM - Activity Based Management*. São Paulo: Atlas, 1997. p. 48.

Observa-se que as atividades consomem recursos que se consubstanciam de pessoas, tecnologia, instalações, tendo como finalidade a produção de produtos e serviços.

2.3.4. Hierarquia das Atividades

Nakagawa (1995:43) diz que a questão da hierarquia das atividades pode ser estudada sob as formas de como elas são agregadas em termos de consumo de recursos pelas atividades e da alocação dos custos das atividades aos produtos. Explica que, no consumo de recursos pelas atividades, faz-se a agregação com a finalidade de se otimizar a alocação dos recursos aos diversos níveis e formas de atividades que ocorrem nos processos:

a) nível de função: trata-se de uma agregação de atividades que têm um propósito comum, como compras, vendas, produção, marketing, finanças, segurança, qualidade etc;

b) nível de processo de negócios: trata-se de uma cadeia de atividades relacionadas entre si, interdependentes e ligadas pelos produtos que elas intercambiam;

c) nível de atividades: trata-se de um conjunto de ações necessárias para atingir as metas e os objetivos de uma função;

d) nível de tarefa: trata-se de definir aqui como uma atividade é realizada;

e) nível de operações: trata-se da menor unidade possível de trabalho para se realizar uma atividade.

A Figura 4 delinea o relacionamento hierárquico de funções, processos de negócios, atividades, tarefas e operações, e os elementos de informação.

Figura 4 – Diversos níveis para o gerenciamento dos custos

Função:	Marketing e Vendas
Processo de Negócio:	Venda de Produtos
Atividade:	Proposta de um negócio
Tarefa:	Preparar proposta
Operação:	Datilografar a proposta
Elemento de informação:	Cliente
	Peça
	...
	...
	...
	Data de entrega

Fonte: BRIMSON, James A. *Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1996. p.64.

Ching (1995:49) afirma que as “atividades foram escolhidas como o nível apropriado para o gerenciamento de custos. O nível de função é muito genérico e global para nele se localizarem os custos, enquanto o nível de tarefa é muito pormenorizado e insignificante.”

Para a alocação das atividades aos produtos ou serviços nos diversos níveis hierárquicos dos processos, Kaplan e Cooper (1998:105) destacam que as atividades podem ser ordenadas em hierarquias:

a) no nível de unidade: devem ser executadas para cada unidade de produto ou serviço gerado. O volume de atividades executadas no nível de unidade é proporcional ao volume de produção e venda;

b) no nível de lote: deve ser executada para cada lote ou preparação executada;

c) atividades de suporte ao produto: visam permitir a fabricação de cada produto ou serviço. Esta amplitude ocorre além dos limites da fábrica, resultando em atividades de suporte ao cliente.

Uma das características do método ABC é que, ao segregarem-se os gastos por atividades, observa-se a existência de vários níveis de atividades, de acordo com o objeto de custo que demanda a execução da atividade. Mas os gastos podem ser acumulados por processos, possibilitando, desta forma, uma identificação e o melhoramento dos processos inúteis que consomem recursos.

2.3.5. *Processos de negócios*

De acordo com Martins (1998:313), “uma das grandes vantagens do ABC frente a outros sistemas de custos mais ‘tradicionais’ é que ele permite uma análise que não se restringe ao custo do produto, sua lucratividade ou não, sua continuidade ou não etc., mas permite que os *processos* que ocorrem dentro da empresa também sejam custeados.”

O processo de negócio é definido por Brimson (1996:73) como sendo “um arranjo ordenado de atividades que operam sobre um conjunto de procedimentos para alcançar um objetivo específico, como comercializar produtos, desenvolver novos produtos ou processar pedidos de clientes.”

Nesta perspectiva Boisvert (1999:27) explica que “são as atividades que definem os processos. Um processo é uma cadeia de atividades que se estende desde os

fornecedores aos clientes, necessária para fornecer um bem ou serviço. Os processos são necessariamente transversais em relação aos centros de custo.”

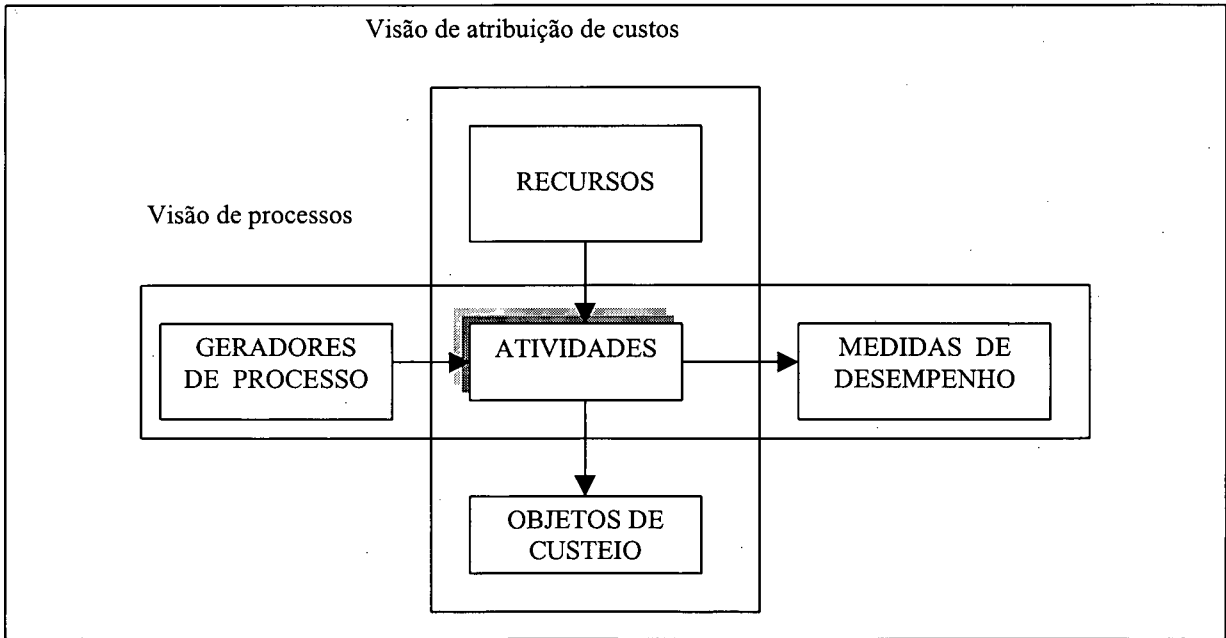
Neste sentido, Albright e Reeve (1992:22) explicam que:

“Nem todas as atividades de uma empresa podem ser diretamente atribuídas aos produtos, mas podem ser relacionadas a processos específicos (ou níveis superiores, departamentos, ou a própria fábrica). Por exemplo, processo mais antigos podem incorrer em maiores custos de manutenção do que processos novos. Alternativamente, novos processos instalados irão requerer recursos para estabelecer procedimentos operacionais padrão. Nestes exemplos, os recursos não estão relacionados à estratégia do produto (mix ou escopo), mas à estratégias operacionais.”

Cogan (1995:66) cita que “o paradigma representado pela organização vertical funcional está se esgotando – em seu lugar surge um novo paradigma, o mapa horizontal de processos de negócios. A organização é cortada transversalmente pelos seus processos/subprocessos de negócio, cada um deles constituído de uma série de atividades.”

A Figura 5 representa a visão vertical da atribuição de custos e a horizontal de processos.

Figura 5 - Visão vertical de custos e horizontal de processos



Fonte: KAPLAN, Robert S. e COOPER, Robin. *Custo desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998. p.169.

A visão vertical envolve a atribuição de custos; primeiramente os recursos são alocados para as atividades e, posteriormente, estas aos objetos de custeio. A visão horizontal evidencia os processos, ou seja, permite uma análise não financeira das atividades e da sua interdependência, tomando-se medidas de desempenho para avaliação das atividades e promoção da melhoria contínua dos processos.

2.3.6. Os direcionadores de custos

A atribuição de custos às atividades, conforme Martins (1998:102), deve ser feita da forma mais criteriosa possível, de acordo com a seguinte ordem de prioridade: pela alocação direta, pelo rastreamento e pelo rateio.

A alocação direta é feita quando existe uma associação clara, direta e objetiva de certos itens de custos com certas atividades, como depreciação, salários etc.

A forma de rastreamento é uma alocação com base na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos. Esta relação é expressa mediante direcionadores ou geradores de custos ou recursos.

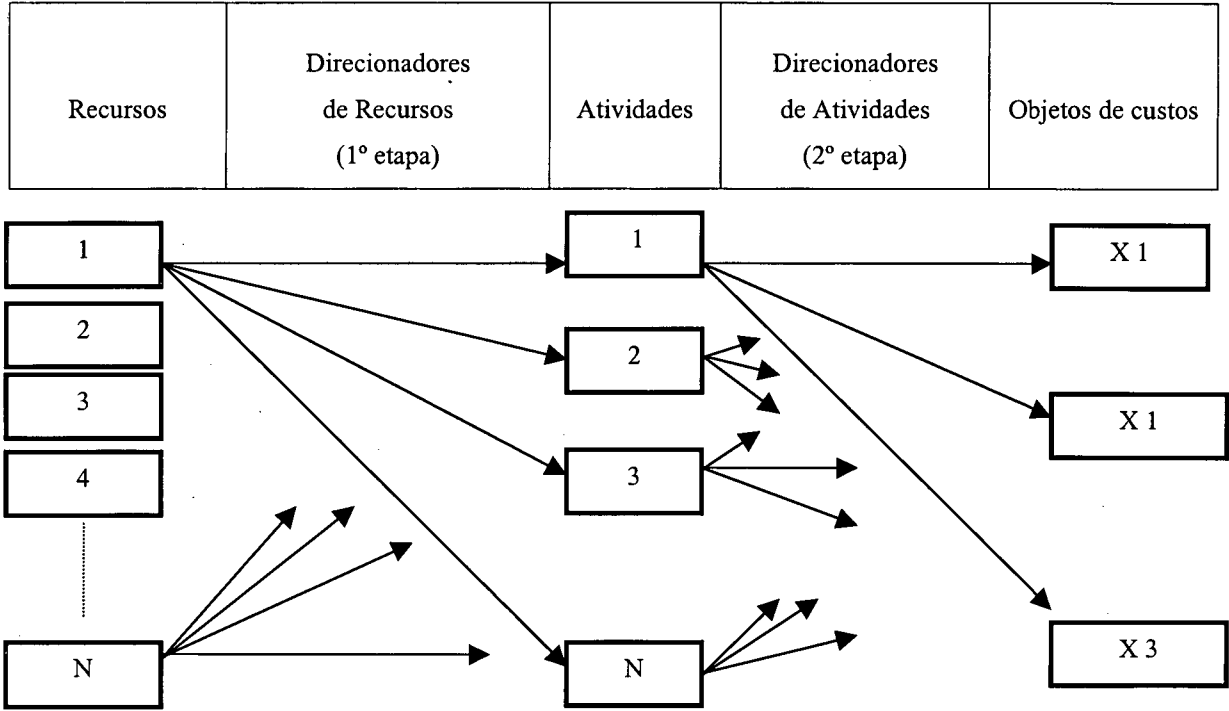
No que concerne ao rateio, este é realizado quando não há possibilidade de utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento. De acordo com Leone (1997:261), “quando os itens de custos e despesas indiretos não podem ser identificados com os departamentos ou com as atividades (...) deve-se empregar bases de rateio.”

Neste contexto, Martins (1998:103) explica que o “Direcionador de custos é o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos. Portanto, o direcionador de custos deve refletir a causa básica da atividade e, conseqüentemente, da existência de seus custos.”

Para Horngren et al. (2000:21), “direcionador de custo (também chamado de determinante de custo), é qualquer fator que afeta os custos totais. (...) uma mudança no direcionador de custo implicará uma alteração dos custos totais de um objeto de custeio.”

De acordo com Sakurai (1997:100), “o termo direcionador de custos é usado em duas situações. O direcionador de recursos, que envolve o mecanismo contábil de apropriação de recursos às atividades, e o direcionador de atividade, que envolve o mecanismo contábil de imputação de custos de atividades a objetos de custo, no sistema.” A Figura 6 demonstra estes dois procedimentos.

Figura 6 - Distribuição dos custos no ABC



Fonte: COGAN, Samuel. *Modelos de ABC/ABM: inclui modelos resolvidos e metodologia original de reconciliação de dados para o ABC/ABM*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1997. p. 37.

Observa-se que, na primeira etapa, a alocação dos recursos às atividades é feita através dos direcionadores de recursos e, na segunda etapa, a imputação dos custos das atividades aos objetos de custeio é feita através dos direcionadores de atividades.

2.3.7. ABC em empresas de serviços

Qualquer que seja a atividade de prestação de serviço, é possível estabelecer padrões de controle, orçamento e acompanhamento de custos, os quais ajudam a proporcionar o estabelecimento de preços mais competitivos e o reconhecimento dos pontos que necessitam reduções de dispêndios.

Kaplan e Cooper (1998:251) afirmam que “de modo geral as empresas de serviços são candidatas ideais ao custeio baseado em atividade, mais ainda que as empresas de produção.”

De acordo Kaplan e Cooper (1998:249), as empresas de serviços requerem o uso do ABC para:

“associar os custos dos recursos que fornecem às receitas geradas pelos produtos e clientes específicos atendidos por esses recursos. Somente pela compreensão dessa associação e da ligação entre preços, recursos, uso e melhoria de processos, os gerentes podem tomar decisões eficazes quanto aos segmentos de clientes que desejam servir, os produtos que oferecerão aos clientes nesses segmentos, o método de fornecimento de produtos e serviços a esses clientes e, finalmente, a quantidade e o mix de recursos necessários para que tudo isso aconteça.”

A aplicação do custeio baseado em atividades nas empresas de serviço é de suma importância, pois melhora a eficiência das atividades executadas e, também, proporciona de forma eficiente o custo e a lucratividade de cada um dos serviços e clientes.

Quanto à classificação dos custos em empresas de serviços Kaplan e Cooper (1998:252) dizem que:

“Praticamente todos os seus custos são indiretos e fixos e de curto prazo (...) as empresas de serviços têm um volume mínimo ou não têm materiais diretos e a maior parte de seu pessoal oferece suporte indireto, e não direto, a produtos e clientes (...) o grande componente de custos aparentemente fixos em organizações de serviços surge porque, ao contrário das empresas de produção, essas empresas quase não tinham custos de materiais, principal fonte de custos variáveis a curto prazo. Nas empresas de serviços, praticamente todos os recursos são fornecidos previamente. Os recursos fornecem a capacidade necessária para executar o trabalho para os clientes durante cada período. As flutuações da demanda de produtos e clientes específicos para as atividades executadas durante o período utilizando esses recursos não influencia as despesas de curto prazo associadas ao fornecimento dos recursos.”

2.3.8. Etapas de implantação do sistema ABC

Kaplan e Cooper (1998:98) explicitam que os sistemas ABC são desenvolvidos com base em uma série de quatro etapas seqüenciais: desenvolver o dicionário de atividades, determinar quanto a organização está gastando em cada uma de suas atividades, identificar produtos, serviços e clientes da organização e selecionar geradores de custo da atividade que associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes da organização.

Etapa 1. Desenvolver o dicionário de atividades

Nesta etapa são identificadas as atividades, as quais são descritas por verbos e seus objetos associados: programar produção, transferir materiais, comprar materiais, inspecionar itens, responder aos clientes, melhorar produtos etc. A identificação das atividades culmina com a criação de um dicionário, no qual são relacionadas e definidas as grandes atividades executadas na instalação de produção.

Kaplan e Cooper (1998:100) citam que “os dicionários de atividades podem ser relativamente breves, contendo, por exemplo, dez a 30 atividades, especialmente nos locais onde o foco principal do sistema ABC é estimar custos de produtos e clientes.”

De acordo com Ching (1995:90) “esse dicionário deve ser usado para uniformizar o entendimento do que seja cada atividade.”

Etapa 2. Determinar quanto a organização está gastando em cada uma de suas atividades

Nesta etapa, Kaplan e Cooper (1998:100) mencionam:

“os geradores de custo de recursos associam os gastos e as despesas, conforme informações geradas pelo sistema financeiro ou contábil da organização, às atividades executadas (...) os dados do sistema financeiro da organização, classificam as despesas por código de despesa; por exemplo, salários, benefícios, horas extras, materiais indiretos, viagens, telecomunicações, computação, manutenção e depreciação. Os geradores de custo de recursos utilizam as despesas geradas por esse sistema, orientando-as a cada atividade executada pelos recursos organizacionais.”

No que se refere à hierarquia de atividades, Kaplan e Cooper (1998:103) registram que “quando os custos de recursos são associados a atividades, os gerentes obtêm percepções significativas, identificando os atributos críticos de cada atividade. Um dos atributos mais importantes classifica as atividades de produção dentro da dimensão de hierarquia de custos: unidade, lote e produto, cliente e instalação.”

A hierarquização de atividades favorece uma análise mais apropriada do consumo de recursos pelas atividades e de como estas são utilizadas na fabricação de produtos.

De acordo com Kaplan e Cooper (1998:106), “as atividades também podem ser agrupadas em processos de negócios”. Enfatizam que no agrupamento, “os gerentes podem comparar o custo de execução do mesmo processo de negócios (por exemplo, compras, entradas de pedidos) em fábricas ou unidades organizacionais diferentes, a fim de identificar práticas especialmente eficientes que devem ser estudadas ou processos particularmente ineficazes que devem ser melhorados.”

Kaplan e Cooper (1998:108-109) afirmam que:

“em suma , no final da segunda fase de desenvolvimento de um modelo ABC, a organização conhece as despesas caracterizadas pelas atividades executadas. (...)através de campos de atributos adequadamente selecionados, pode identificar as despesas relativas a atividade adotando várias perspectivas, inclusive hierarquia de custos, processo de negócio, grau de variação de eficiência.”

No final desta etapa do sistema ABC, todas as suas atividades serão organizadas hierarquicamente com o seu respectivo custo de execução das atividades.

Etapa 3. Identificar produtos, serviços e clientes da organização.

Kaplan e Cooper (1998:109) destacam que “muitos praticantes do custeio baseado em atividade ignoram essa etapa, concentrando-se apenas em como tornar as atividades e processos mais eficientes. Não se perguntaram se vale a pena executar essas atividades ou processos. Sua organização está sendo adequadamente remunerada para executar essas atividades? A resposta a essa pergunta exige que os custos da atividade sejam

associados a produtos, serviços e clientes, que são os beneficiários finais das atividades da organização.”

Nesta perspectiva Shields (1995:148), explicita que:

“na última década muitas empresas têm desenhado e implementado sistemas de custeio baseado em atividades (ABC). Contudo, existe uma evidência crescente de que muitas destas empresas estão com problemas com a implementação do ABC e, além disso, não estão tendo sucesso. Uma importante razão é que a introdução do ABC em muitas empresas tem seu foco na arquitetura e no desenho do software do ABC, sem dar atenção suficiente ao comportamento e fatores organizacionais envolvidos”.

Segundo Brimson (1996:171), “O custo é significativo somente quando está relacionado à missão de uma empresa. Conhecer o custo de fabricar um produto, colocar um pedido, gerenciar um departamento, ou satisfazer uma necessidade externa de informação facilita o processo de tomada de decisão. O objetivo para o qual as informações de custos são necessárias (produto, pedido, departamento, necessidades externas e similares) é conhecido como o objetivo final de custeio.”

Etapa 4. Selecionar geradores de custo da atividade que associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes da organização

Kaplan e Cooper (1998:109) afirmam que “a ligação entre atividade e objetos de custo como produtos, serviços e clientes é feita por meio de geradores de custo da atividade. Um gerador de custo de atividade é uma medida quantitativa do resultado de uma atividade.” A Figura 7 apresenta alguns exemplos de atividades e as medidas utilizadas.

Figura 7 – Atividades e medidas de atividades

Atividade	Medidas de Atividade
Contas a pagar	Faturas, cheques
Contas a receber	Pedidos de clientes, quantidade de clientes
Controle de estoque	Quantidade de peças
Planejamento e controle de materiais	Quantidade de peças
Compras	Quantidade de ordens de compra
Recebimento e almoxarifados de componentes	Quantidade de ordens de compra
Inspeção de recebimento	Quantidade de inspeções
Controle de qualidade	Quantidade de inspeções
Avaliação de fornecedores	Quantidade de fornecedores
Certificação de fornecedores	Quantidade de fornecedores

Fonte: BRIMSON, James A. *Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1996 p.137.

Estes são apenas alguns dos exemplos de atividades com as respectivas medidas de atividade, que são os geradores de custo de atividade, também denominados direcionadores de atividades.

Kaplan e Cooper (1998:110) destacam que:

“A seleção de um gerador de custo da atividade reflete uma compensação subjetiva entre precisão e custo de medição. Devido ao grande número de ligações potenciais entre atividade e produção, os projetistas do sistema tentam reduzir o número de geradores de custo da atividade. Por exemplo, todas as atividades precipitadas pelo mesmo evento podem usar o mesmo gerador de custo da atividade: número de rodadas de produção.(...) os projetistas de sistemas ABC podem escolher entre três diferentes tipos de geradores de custo da atividade: Transação, duração e intensidade (ou carga direta).”

Os geradores de transação objetivam avaliar a frequência com que uma atividade é executada. Podem ser usados quando todos os resultados da atividade geram basicamente as mesmas exigências. Por exemplo, as atividades de preparação de ordens de produção, programação de rodadas de produção, execução de inspeções de peças e transferência de materiais podem utilizar o número de rodadas de produção como gerador de custo da atividade.

Os geradores de duração representam o tempo gasto para executar uma atividade. São utilizados como tempo em horas ou minutos na execução de um pedido ou no atendimento de um cliente. Devem ser usados quando existe variação significativa no volume de atividade necessária para diferentes produtos. Por exemplo, a preparação de produtos simples pode consumir apenas 10 a 15 minutos, enquanto que no caso de produtos complexos de alta precisão pode consumir 6 horas.

Os geradores de intensidade são aqueles que afetam diretamente os recursos utilizados todas as vezes que a atividade é executada. Exemplificando, cada vez que se faz uma inspeção, os recursos consumidos são medidos e o valor é transferido para o produto ou para o lote que o exigiu.

Kaplan e Cooper (1998:112) explicam que:

“o gerador de custos da atividade deve corresponder ao nível da hierarquia de custos da atividade associada. Por exemplo, o custo das atividades em nível de unidade (por exemplo, superfícies de máquinas) devem ser associadas a produtos e clientes que usam geradores da atividade em nível de unidade (por exemplo, horas máquinas) e o custo de atividades em nível de lote (preparação de máquinas) deve ser associado a produtos e clientes que utilizam geradores da atividade em nível de lote (número de preparações, horas de preparação).”

Na última etapa do sistema devem ser selecionados os geradores de custo da atividade que associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes da organização. Através dos geradores de custo das atividades se determina a maneira como os produtos consomem ou utilizam as atividades, ou a ligação entre as atividades e objetos de custo.

Na seleção entre os diferentes tipos de geradores de custo da atividade, deve-se ter o cuidado de associar a correspondência do gerador de custo da atividade ao nível da hierarquia de custos da atividade. Não obedecendo a esta correspondência ocorrerá distorção dos custos de produtos e clientes.

3. METODOLOGIA

No capítulo anterior foi apresentado o referencial teórico-empírico, com uma abordagem da evolução histórica das universidades no mundo e no Brasil e a caracterização das universidades comunitárias. Além disso, procedeu-se uma revisão conceitual sobre os métodos de custeio tradicionais e do método de Custeio Baseado em Atividades (ABC), com ênfase nos principais benefícios, na estrutura do ABC, definição de atividade, hierarquia das atividades, processos de negócios, direcionadores de custos, ABC em empresas de serviços e nas etapas de implantação do ABC.

As noções apresentadas buscam fundamentar o presente trabalho e justificar os procedimentos metodológicos empregados na coleta e análise dos dados. Assim, neste capítulo, descreve-se a metodologia utilizada para a consecução dos objetivos do trabalho. O capítulo está dividido nas seguintes seções: perguntas norteadoras da pesquisa, definição constitutiva de termos e variáveis, definição operacional de termos e variáveis, delineamento da pesquisa, população e amostra, e na seção dados com as subseções tipos de dados, instrumento de pesquisa, coleta de dados, análise dos dados e por fim as limitações da pesquisa.

3.1. Perguntas norteadoras da pesquisa

As perguntas norteadoras da pesquisa foram elaboradas para a resolução de um problema específico: como deve ser a configuração de um sistema de custos alicerçado no custeio baseado em atividades e destinado às universidades comunitárias?

- a) Quais são as características das universidades comunitárias ?
- b) Quais são as atividades relevantes desenvolvidas em uma universidade comunitária?
- c) Que direcionadores de recursos são adequados para a alocação dos recursos às atividades ?
- d) Que direcionadores de atividades são adequados como medida de relação entre as atividades e os objetos de custeio?
- e) Como deve ser a configuração de um sistema ABC para a alocação de custos em uma universidade comunitária?

3.2. Definição constitutiva de termos e variáveis

Para Kerlinger (1979:63), “uma definição constitutiva define palavras com outras palavras (...), são definições de dicionários e, naturalmente, são usadas por todo o mundo, inclusive pelos cientistas.”

Recursos

De acordo com Brimson (1996:103), “os recursos compreendem todos os fatores de produção empregados para realizar uma atividade.”

Processos de Negócios

Brimson (1996:73) define processo de negócio como “um arranjo ordenado de atividades que operam sob um conjunto de procedimentos para alcançar um objetivo específico, como comercializar produtos, desenvolver novos produtos ou processar pedidos de clientes.”

Atividades

Nakagawa (1995:42) conceitua atividade como “um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos.”

Direcionadores de recursos

Sakurai (1997:100) cita que “o direcionador de recurso, envolve o mecanismo contábil de apropriação de recursos às atividades.”

Direcionadores de atividades

De acordo com Boisvert (1999:69), “o direcionador de atividade serve para identificar as atividades aos objetos de custo. Apresenta-se sempre sob a forma de um

indicador não financeiro, como o número de lotes, o número de modelos, o número de encomendas etc.”

Alocação direta

Para Martins (1998:102), a alocação direta “se faz quando existe uma identificação clara, direta e objetiva de certos itens de custos com certas atividades.”

Rastreamento

Segundo Ching (1995:99), rastreamento “é o processo de identificação de atividades específicas e de determinação de quanto do custo de cada atividade cabe ao consumidor de custo.”

Rateio

O rateio, conforme Crepaldi (1998:62), “é uma divisão proporcional dos custos indiretos para os objetos de custeio.”

3.3. Definição operacional de termos e variáveis

Para Kerlinger (1980:46), “uma definição operacional atribui significado a um constructo ou variável, especificando as atividades ou operações necessárias para medi-lo ou manipulá-lo.”

Recursos

São os fatores que fazem parte do processo produtivo da organização, tais como mão-de-obra, tecnologia e materiais.

Processos de Negócios

Consideram-se processos de negócios, o conjunto de atividades que têm um direcionador comum e um objetivo bem preciso que possa ser identificado ao cliente externo

ou interno (por exemplo, responder à reclamação do cliente, realizar análise do pedido de crédito, verificar os balanços financeiros, montar um produto etc.).

Atividades

Consubstancia-se pela combinação de pessoas, tecnologia, matérias-primas, métodos e ambiente, que gera determinado produto ou serviço.

Direcionadores de recursos

Consideram-se direcionadores de recursos os fatores que determinam a maneira como as atividades consomem recursos.

Direcionadores de atividades

São indicadores que determinam a maneira como os objetos de custeio consomem atividades/processos.

Alocação direta

Considera-se alocação direta a maneira de atribuição de custos às atividades/processos; utiliza-se a alocação direta quando evidencia-se uma identificação clara, direta e objetiva de certos custos com certas atividades.

Rastreamento

É o processo de estabelecer uma relação de causa e efeito, entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos. Esta relação é expressa através dos direcionadores de recursos.

Rateio

É o processo de alocação dos custos indiretos aos objetos de custeio, através de uma divisão proporcional dos custos indiretos aos objetos de custeio.

3.4. Delineamento da pesquisa

Segundo Kerlinger (1979:94), “pode-se definir delineamento como sendo o plano e a estrutura da investigação, concebidos de forma a permitir a obtenção de respostas para as perguntas da pesquisa.”

A pesquisa a ser realizada terá caráter teórico-empírica. Será elaborada na forma de um estudo do tipo exploratório, que, segundo Triviños (1995:109), são aqueles que “permitem ao investigador aumentar a sua experiência em torno de um determinado problema. O pesquisador parte de uma hipótese e aprofunda seu estudo nos limites de uma realidade específica, buscando antecedentes e maiores conhecimentos. Este tipo de investigação, (...) não exige a revisão da literatura, as entrevistas, o emprego de questionários etc., tudo dentro de um esquema elaborado com severidade característica de um trabalho científico.”

Quanto aos meios de investigação, a pesquisa assume um caráter de estudo de caso, Vergara (1997:47) cita que o “estudo de caso é o circunscrito a uma ou poucas unidades, entendidas essas como uma pessoa, uma família, um produto, uma empresa, um órgão público, uma comunidade ou mesmo um país, possuindo caráter de profundidade e detalhamento.”

O nível de análise da presente pesquisa é organizacional, tomando por base uma instituição de ensino, denominada URI – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, com atividades de ensino, pesquisa e extensão, sediada na cidade de Frederico Westphalen - RS.

3.5. População e amostra

De acordo com Oliveira (1997:160), população “é o conjunto de seres animados ou inanimados que apresentam pelo menos uma característica em comum” e explica que “amostra é uma porção ou parcela convenientemente selecionada do universo (população).”

Crespo (1997:19) define população como “um conjunto de entes portadores de, pelo menos, uma característica comum” e amostra como “um conjunto finito de uma população.”

A população deste estudo compreende o campus da URI – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e Das Missões, localizado na cidade Frederico Westphalen.

Segundo Vergara (1997:48-49), existem dois tipos de amostra:

“A amostra probabilística, baseada em procedimentos estatísticos, e não probabilística. Da amostra não probabilística, destacam-se aqui aquelas selecionadas por acessibilidade e tipicidade. (...) por acessibilidade: longe de qualquer procedimento estatístico, seleciona elementos pela facilidade de acesso a eles; por tipicidade: “constituída pela seleção de elementos que o pesquisador considere representativos da população-alvo, o que requer profundo conhecimento dessa população.”

Para a realização da pesquisa foram escolhidos, por acessibilidade e tipicidade como amostra os 3 (três) diretores da instituição (diretor geral, diretor administrativo e diretor acadêmico), o contador, o chefe do setor de pessoal, o chefe da tesouraria, o responsável da comissão de vestibular, a secretária executiva, o chefe do setor de compras, o titular da biblioteca, o responsável pelos laboratórios e os professores que lecionam, todos dos campus de Frederico Westphalen/RS.

3.6. Dados

Nesta subseção são evidenciados os tipos de dados, os instrumentos de pesquisa, a coleta e o tratamento dos dados utilizados no trabalho.

3.6.1. Tipos de dados

Os dados coletados na presente pesquisa são de dois tipos: de fonte primária e de fonte secundária. De acordo com Richardson (1999:253), “uma fonte primária é aquela que teve uma relação física direta com os fatos analisados, existindo um relato ou registro da

experiência vivenciada”. Referindo-se à fonte secundária cita que “é aquela que não tem ligação direta com o acontecimento registrado, senão através de algum elemento intermediário.” Diz que são os dados disponíveis em manuais, relatórios, regulamentos, boletins, etc.

No presente trabalho, as fontes primárias são aquelas coletadas através de entrevistas com diretores, com os funcionários da instituição objeto da pesquisa, mediante a utilização de um roteiro com questões estruturadas. Os dados secundários são aqueles oferecidos ao pesquisador, como manuais, revistas, boletins, balancetes de verificação, já disponíveis na instituição.

3.6.2. Instrumentos de pesquisa

Para a obtenção dos dados primários foram utilizados, como instrumentos de pesquisa, entrevistas estruturadas (Anexos 1, 2 e 3). Para a obtenção dos dados secundários foram examinados os documentos colocados à disposição do pesquisador por parte da instituição.

Segundo Marconi e Lakatos (1996:85), a entrevista padronizada ou estruturada “é aquela em que o entrevistador segue um roteiro previamente estabelecido. As perguntas feitas ao indivíduo são predeterminadas.”

As entrevistas objetivam identificar os processos, as atividades relevantes executadas pela instituição, a forma como os recursos são consumidos pelas atividades e a maneira como os objetos de custeio consomem as atividades.

3.6.3. Coleta de dados

A coleta de dados iniciou com a identificação dos dados secundários disponíveis na instituição, como organogramas, demonstrações contábeis e demais documentos técnicos, folha de pagamento, quadro horário dos professores etc. Estes dados foram analisados com o intuito de compreender como são classificados e contabilizados os custos e despesas da instituição.

Os dados primários foram coletados através de 3 (três) roteiros de entrevistas estruturados, cujas entrevistas foram realizadas pelo próprio pesquisador, sendo que 1 (um) foi utilizado para conduzir a entrevista com os diretores do campus, o outro utilizado para conduzir a entrevista com os professores da instituição objeto do estudo, e o outro foi utilizado para conduzir as entrevistas com o contador, o chefe do setor de pessoal, o chefe da tesouraria, o responsável da comissão de vestibular, a secretária executiva, o chefe do setor de compras, o titular da biblioteca e o responsável pelos laboratórios.

3.6.4. Análise dos dados

Os dados primários, com abordagem qualitativa, foram obtidos através das entrevistas e os dados secundários, com abordagem quantitativa, foram obtidos através de documentos disponibilizados pela instituição ao pesquisador.

Para a análise e interpretação dos dados utilizou-se para os dados primários, a técnica de análise de conteúdo. Segundo Bardin apud Triviños (1995:160), a análise de conteúdo é “um conjunto de técnicas de análise das comunicações, visando, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, obter indicadores quantitativos ou não, que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas das mensagens).”

Os dados secundários foram analisados por análise documental que, conforme Richardson (1999:228), “pode ser definida como a observação que tem como objeto não os fenômenos sociais, quanto e como se produzem, mas as manifestações que registram estes fenômenos e as idéias elaboradas a partir deles, (...) em termos gerais, a análise documental consiste em uma série de operações que visam estudar e analisar um ou vários documentos para descobrir as circunstâncias sociais e econômicas com as quais podem estar relacionados.”

3.7. Limitações da pesquisa

Embora se tenha procurado alcançar o maior rigor possível nas análises e procedimentos na presente pesquisa, convém salientar que alguns fatores são limitantes nesta pesquisa.

Os procedimentos descritos no Capítulo 4 consistem de premissas que deverão ser ajustadas a cada instituição, de acordo com as metas que o custeio de atividades deverá atender, de acordo com a abrangência do projeto, com o porte e com as prioridades da instituição, não permitindo generalização do sistema proposto para outras instituições, sem as devidas adaptações.

4. PROPOSTA DE SISTEMA DE CUSTOS ALICERÇADO NO ABC PARA A URI CAMPUS DE FREDERICO WESTPHALEN/RS.

Este capítulo apresenta a proposta de um sistema de custos alicerçado no ABC – Custeio Baseado em Atividades, que possa dar suporte ao gerenciamento das atividades em uma universidade comunitária. O capítulo foi dividido nas seguintes etapas: apresentação da instituição objeto de estudo, configuração do sistema ABC para instituições de ensino, etapas que compõem a metodologia proposta, o consumo dos processos pelos objetos de custeio e, por fim, o cálculo do custo unitário dos objetos de custeio.

4.1. A URI – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões

Nesta seção é apresentada a organização objeto de estudo, enfocando seu histórico e a estrutura organizacional e caracterização do campus tomado como base para o estudo.

4.1.1. Histórico

O início das atividades de Ensino Superior na Região do Alto Uruguai e das Missões deu-se na década de sessenta, atendendo aos reclamos da população regional.

Os cursos de Licenciatura de 1º Grau em Estudos Sociais e Letras, Administração e Ciências Contábeis tiveram seu início de funcionamento em 1969, como extensão da Universidade de Passo Fundo e Universidade de Santa Maria. Desse modo, se instala em Erechim o Centro Universitário Alto Uruguai, em Santo Ângelo as Faculdades Integradas de Santo Ângelo, em Frederico Westphalen o Instituto Superior do Alto Uruguai e em Santiago a Extensão da Universidade Federal de Santa Maria.

Em 1972 inicia a estruturação orgânica das Extensões em estabelecimentos isolados, relativamente autônomos, com regimentos próprios. Surgem, assim, a FAPES, mantenedora do CESE, em Erechim; a FUNDAMES, mantenedora das Faculdades Integradas de Santo Ângelo; a FESAU, mantenedora do Instituto de Ensino Superior do Alto Uruguai e

Das Missões, em Frederico Westphalen; e a FESAN, mantenedora da Faculdade de Filosofia, Ciências e Letras de Santiago.

Todas estas instituições são de caráter comunitário. Dentre as finalidades nelas manifestadas, destacam-se ministrar o ensino em grau superior; promover e incentivar a pesquisa científica e a difusão de conhecimentos, visando ao desenvolvimento regional, desenvolver a educação permanente, promover a articulação entre os diversos níveis e graus de ensino, participar no desenvolvimento cultural e prestar serviços de assessoria e planejamento às comunidades.

A partir de 1980, as Instituições de Ensino Superior (IES) isoladas, integrantes do Distrito Geo-Educacional – DGE 38, abrangendo a região norte e noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, através do Conselho Geral do mesmo, começam a trabalhar em grupo, buscando construir uma nova trajetória de reverter os contrastes apresentados na região, buscando o desenvolvimento a partir da recuperação econômica da população.

A segunda metade da década de 80 culmina com a tomada da decisão política de criar a Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões-URI, tendo início a elaboração da Carta Consulta e do Projeto Universidade.

Em 19 de maio de 1992 nasce a URI – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, reconhecida pela Portaria nº 708, de 19/05/92, do Ministério da Educação e publicada no Diário Oficial da União em 21 de maio de 1992, com sua sede na cidade de Erechim, Estado do Rio Grande do Sul.

A URI é uma instituição de direito privado, sem fins lucrativos, filantrópica, tendo como atividades-fim o ensino, a pesquisa e a extensão, em caráter interdepartamental. É mantida pela FURI-Fundação Regional Integrada, entidade de caráter técnico-educativo-cultural, pessoa jurídica de direito privado, de fins não lucrativos, com sede na cidade de Santo Ângelo/RS.

Quanto aos cursos, a URI possui 23 cursos de graduação, 17 cursos de especialização “latu senso” e 4 cursos de mestrado. Conta com 10.284 alunos em todos os campi.

4.1.2. Estrutura Organizacional

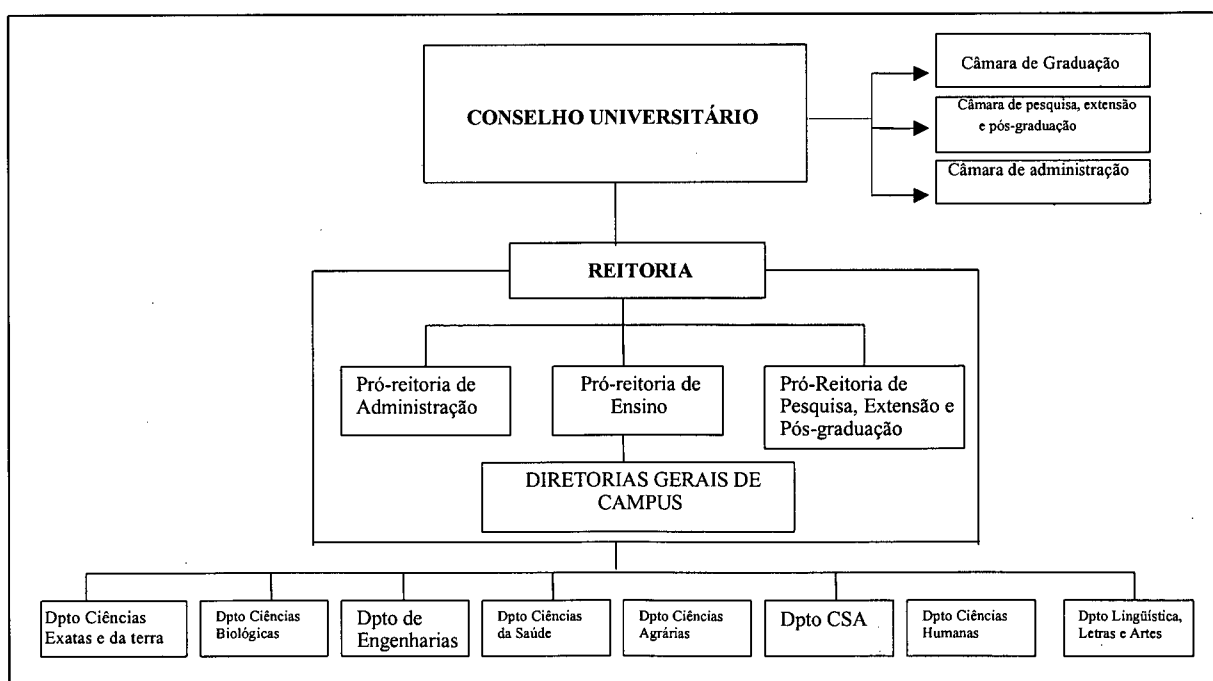
A Universidade é estruturada em departamentos acadêmicos. Desenvolve suas múltiplas atividades em 4 campi distintos, situados nas cidades de Erechim, Frederico Westphalen, Santiago e Santo Ângelo e 2 (duas) extensões, situadas nas cidades de Cerro Largo e São Luiz Gonzaga. Portanto, adota um modelo de gestão descentralizado.

Seu organograma contempla um Conselho Universitário, órgão máximo deliberativo e normativo quanto ao ensino, à pesquisa, à extensão e administração da universidade, sendo composto por representantes administrativos, docentes e discentes da universidade, bispos diocesanos, prefeitos e presidentes das câmaras de vereadores dos municípios sede de cada campus. Delibera através da câmara de ensino; da câmara de pesquisa, extensão e de pós graduação; e da câmara de administração.

A Reitoria, órgão executivo superior, tem como atribuições o planejamento, a superintendência, a supervisão, a direção, a coordenação e a fiscalização de todas as atividades universitárias, sendo composto pelo reitor e pelo pró-reitores de ensino; pesquisa, extensão e pós-graduação e de administração.

A Figura 8 demonstra a estrutura organizacional da URI – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e Das Missões.

Figura 8 – Estrutura Organizacional da URI



O departamento, é uma unidade básica da estrutura da universidade para efeito de organização didático-científica e administrativa, integra as atividades de ensino, pesquisa, e extensão de áreas afins do conhecimento e respectivos docentes e discentes, sendo administrado, pelo colegiado do departamento e pela chefia de departamento.

O colegiado de departamento, é o órgão deliberativo e consultivo em matéria de ensino, pesquisa e extensão, em sua área de conhecimento, é constituído pelo chefe do departamento, pelos coordenadores de área de conhecimento, por representante discente.

O ensino na universidade é ministrado em seus campi através dos cursos de graduação, seqüenciais, pós-graduação e de atualização e extensão.

Os cursos de graduação têm por finalidade habilitar à obtenção de graus acadêmicos ou profissionais que assegurem o direito ao exercício profissional e a atividades técnico-científicas em todas as áreas do conhecimento a candidatos que tenham concluído o ensino médio ou equivalente e tenham sido classificados em processo seletivo.

Os cursos seqüenciais são cursos por campo do saber, de diferentes níveis de abrangência, e são abertos a candidatos que atendam aos requisitos estabelecidos pelo Conselho Universitário.

Os cursos de pós-graduação têm por objetivo desenvolver e aprofundar estudos e conhecimentos didático-científicos e tecnológicos. Os cursos de pós-graduação poderão ser nos níveis de especialização, mestrado e doutorado a candidatos diplomados em cursos da graduação, atendendo às exigências constantes do regulamento de cada curso.

Os cursos de atualização e extensão têm por objetivo integrar a universidade ao meio e fazer deste um benefício direto das conquistas do ensino e da pesquisa gerados na instituição. São abertos a candidatos que atendam aos requisitos estabelecidos em cada caso pela instituição.

A pesquisa objetiva a promover o desenvolvimento da ciência e da tecnologia, bem como a criação e difusão da cultura. São organizadas em programas, linhas e projetos destinados, preferencialmente, à solução de problemas regionais.

Os cursos de extensão são desenvolvidos de forma entrosada com o ensino e a pesquisa, através de assessorias técnicas, atividades comunitárias, servindo de elo de ligação entre a universidade e a comunidade.

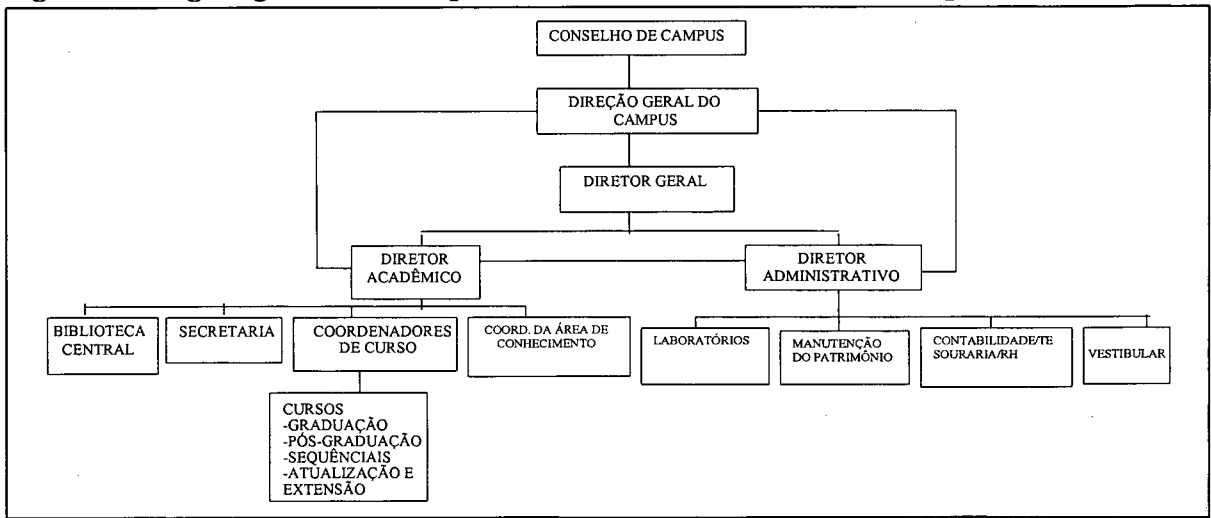
Os recursos financeiros da URI são provenientes, na maior parte, das anuidades, mensalidades, taxas, contribuições ou emolumentos cobrados dos alunos, de rendas de atividades de prestação de serviços e também de rendas oriundas de financiamentos de projetos de pesquisa por entidades fomentadoras internacionais, nacionais, estaduais, municipais e particulares.

A organização dos trabalhos universitários tem sempre um sentido crescente de integração, de tal modo que o ensino e a pesquisa mutuamente se enriqueçam e se projetem no meio, através da extensão.

4.1.3. Caracterização do campus tomado como base para o estudo.

A Figura 9 demonstra o organograma do campus de Frederico Westphalen, que é uma das unidades físicas da URI onde se desenvolvem as atividades universitárias relacionadas com as funções de ensino, pesquisa e extensão e administração.

Figura 9 - Organograma do campus universitário de Frederico Westphalen



O campus que está sendo pesquisado situa-se na cidade de Frederico Westphalen – RS. Conta, atualmente, com aproximadamente 3.150 alunos matriculados em 14 cursos de graduação, 4 de especialização, 2 cursos de mestrado e 2 cursos de regime especial.

O Conselho de Campus é o órgão consultivo e deliberativo em matéria de ensino, pesquisa e extensão e administração no âmbito do campus. É composto pelos diretores gerais dos campus, coordenadores de área do conhecimento, coordenadores de curso de graduação e pós-graduação, representação estudantil, secretário acadêmico, bibliotecário e um representante do corpo técnico-administrativo.

O campus universitário possui uma Direção Geral do Campus, que é o órgão que dirige, supervisiona e coordena as atividades acadêmicas e administrativas no âmbito do campus. Esta diretoria de campus é exercida por um diretor geral, um diretor acadêmico e um diretor administrativo, eleitos por um mandato de 4 (quatro) anos.

São atribuições do Diretor Geral, gerir e supervisionar, por delegação do Reitor, as atividades de ensino, pesquisa, extensão e administração, no âmbito do campus; encaminhar o plano orçamentário, a fim de compor o orçamento geral da universidade; administrar, por delegação do reitor, o orçamento financeiro da anuidade; convocar e presidir reuniões do Conselho de Campus; apresentar, anualmente, ao Conselho de Campus, os planos de expansão física e melhoria da infra-estrutura, encaminhando-os à reitoria; assinar certificados de cursos de extensão e atualização, declarações e atestados, e, juntamente com o reitor, assinar diplomas relativos a cursos de graduação, sequenciais e pós-graduação; e cumprir e fazer cumprir as decisões do conselho universitário.

O diretor Acadêmico do campus universitário possui a atribuição de coordenar as atividades de ensino, pesquisa e extensão, oriundas dos departamentos, no âmbito de sua unidade, de forma integrada com as pró-reitorias; de manter o fluxo de informações em matéria de ensino, pesquisa e extensão; de coordenar atividades interdepartamentais no âmbito dos campus; de decidir sobre o pedido de transferência de alunos; de cumprir e fazer cumprir atos normativos oriundos das pró-reitorias.

As atribuições do Diretor Administrativo são de executar as atividades administrativas, financeiras, patrimoniais e de prestação de serviço; de executar as

determinações superiores no campo administrativo, financeiro e patrimonial; de executar a política de recursos humanos, supervisionando a execução do plano de carreira, plano de cargos e salários, recrutamento, seleção, lotação, treinamento e movimentação de pessoal; de executar a programação orçamentária, a escrituração contábil, financeira, patrimonial e demais demonstrações; de elaborar, anualmente, a proposta orçamentária, o relatório de atividades e o da prestação de contas.

4.2. Configuração do sistema ABC para a IES

A configuração do sistema de custeio, alicerçado no ABC para a URI Campus de Frederico Westphalen/RS, tem como base a fundamentação teórica do presente trabalho e também o conhecimento da organização objeto de estudo.

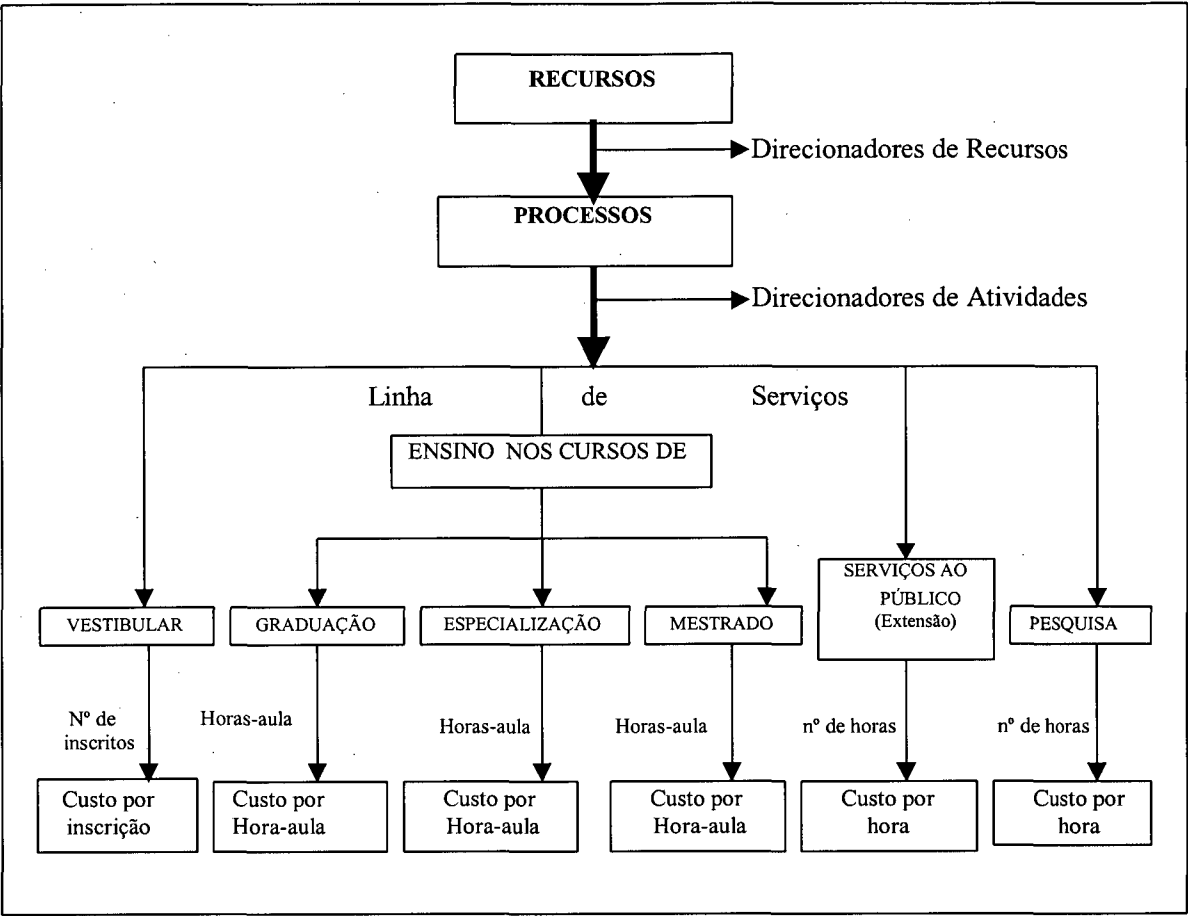
Uma das vantagens do sistema de custeio ABC, é que ele permite agrupar atividades em processos, possibilitando que os processos que ocorrem dentro da organização também sejam custeados. Uma vez que os processos são compostos por atividades que se inter-relacionam, tal análise não se restringe ao custo do produto, lucratividade ou não, sua continuidade ou não etc., mas permite que os processos sejam analisados, custeados e aperfeiçoados.

Identificou-se na organização em estudo que as atividades desenvolvidas são correlatas, inter-relacionadas e que concretizam a formação de processos. Cita-se como exemplo o processo *vestibular*, que é composto pelas atividades de divulgar os cursos, elaborar e aplicar provas, listar e comunicar os aprovados. Em seguida, após a aprovação do aluno no vestibular, ocorre a obrigatoriedade da matrícula, que faz parte do processo *serviços de secretaria* e do processo *contabilidade, tesouraria e recursos humanos*.

Partindo do pressuposto de que a operacionalização da organização dá-se pela execução de uma série de processos, optou-se por custear processos e não atividades.

A Figura 10 evidencia a proposta do ABC - Custeio Baseado em Atividades, para a URI-Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões do Campus de Frederico Westphalen/RS.

Figura 10 - Configuração do ABC para a URI –Campus de Frederico Westphalen - RS



Observa-se que, na primeira etapa, os recursos são alocados aos processos pelos direcionadores de recursos, e, na segunda etapa, os processos são consumidos pelos serviços de vestibular; ensino na graduação, ensino nos cursos de especialização, ensino nos cursos de mestrado; serviços ao público (extensão); pesquisa. Tal alocação ocorre por meio do uso de direcionadores de recursos, na 1ª etapa, e de direcionadores de atividades, na segunda etapa.

Por fim, evidencia-se, a apuração do custo unitário dos objetos custeio. Com apuração do custo unitário por candidato inscrito no vestibular, custo unitário da hora-aula para o ensino na graduação, ensino nos cursos de especialização, ensino nos cursos de mestrado, e custo unitário por hora nos serviços ao público (extensão) e pesquisa.

4.3. Etapas que compõem a metodologia proposta

Esta seção apresenta as etapas que compõem a metodologia proposta, e está dividida nas seguintes subseções: mapeamento dos processos e atividades, em seguida a

descrição dos processos e atividades mapeados, a identificação e caracterização dos recursos consumidos, a definição dos objetos de custeio e verificação de como os recursos são consumidos pelas atividades/processos.

4.3.1. Mapeamento dos processos e atividades

Para o levantamento das atividades e dos processos, foram realizadas entrevistas com os diretores da instituição, o contador e os responsáveis envolvidos nos processos. O Quadro 1 demonstra as atividades componentes dos processos.

Quadro 1 –Processos e atividades relevantes na URI – Campus de Frederico Westphalen

Processos	Atividades
Vestibular	<ul style="list-style-type: none">- divulgar os cursos- elaborar e aplicar provas- listar e comunicar os aprovados
Serviços de secretaria	<ul style="list-style-type: none">- matricular e rematricular os alunos- atualização do sistema acadêmico- certificar atividades acadêmicas
Ensino	<ul style="list-style-type: none">- lecionar em turmas da graduação, especialização e mestrados- coordenar cursos de graduação, especialização e mestrados- realizar reuniões do colegiado
Desenvolver pesquisas	<ul style="list-style-type: none">- examinar e aprovar projetos- orientar pesquisadores- realizar pesquisas
Serviços ao público (extensão)	<ul style="list-style-type: none">- organizar concursos- desenvolver projetos junto a comunidade- prestar assessorias a terceiros
Formatura	<ul style="list-style-type: none">- analisar a situação acadêmica- organizar solenidade de colação de grau- confeccionar e encaminhar registros
Contabilidade, tesouraria e Recursos Humanos	<ul style="list-style-type: none">- cobrar mensalidade- pagar contas- preceder registros contábeis- realizar admissões e demissões- preparar folha de pagamento
Biblioteca central	<ul style="list-style-type: none">- catalogar material (livros, fitas, revistas, etc.)- recolocar material- atender ao alunos
Manutenção do patrimônio e segurança	<ul style="list-style-type: none">- limpar e manter prédios- vigiar prédios e instalações
Laboratórios	<ul style="list-style-type: none">- supervisionar usuários- consertar equipamentos de informática
Comprar materiais	<ul style="list-style-type: none">- adquirir materiais diversos- conferir e receber materiais

Após o levantamento das atividades, e realizado uma análise de inter-relação entre as mesmas, chegou-se a descrição de 11 (onze) processos, que são os seguintes: vestibular, serviços de secretaria, ensino, desenvolver pesquisas, serviços ao público (extensão), formatura, contabilidade/tesouraria/recursos humanos, biblioteca central, manutenção do patrimônio e segurança, laboratórios e comprar materiais.

4.3.2. Descrição dos processos e atividades mapeados

Nesta etapa faz-se uma descrição sucinta dos processos, e apresenta-se as atividades que formam os mesmos.

Vestibular

Envolve as atividades de divulgação dos cursos, elaboração e aplicação de provas do vestibular, listagem e comunicação dos aprovados, atividades realizadas pela comissão de vestibular.

Serviços de Secretaria

São formados basicamente pelas atividades de matrícula dos aprovados do vestibular e rematrícula dos alunos dos diversos cursos, atualização do sistema acadêmico e certificação de atividades acadêmicas.

Ensino

Agrupa basicamente as atividades de lecionar para turmas de graduação, especialização e mestrado e a atividade de coordenar cursos de graduação, especialização e mestrado, além de realizar reuniões do colegiado dos cursos.

Desenvolver pesquisa

Consubstancia-se nas atividades de examinar e aprovar projetos, orientar pesquisadores e na realização de pesquisas.

Serviços ao público (extensão)

Compõem-se das atividades de organizar concursos, desenvolver projetos junto à comunidade e prestação de serviços a terceiros, como projetos de viabilidade econômico e financeira e prestação de assessoria a empresas.

Formatura

Compõe-se das atividades de analisar a situação acadêmica do formando, organizar a solenidade de colação de grau e confeccionar e encaminhar registros de diplomas.

Contabilidade, tesouraria e recursos humanos

É composto pelas atividades de cobrar mensalidades, pagar contas, proceder registros contábeis, realizar admissões e demissões e preparar a folha de pagamento.

Biblioteca central

Agrupa as atividades de catalogar e recolocar material bibliográfico e atender aos alunos da graduação, especialização e mestrado.

Manutenção do patrimônio e segurança

Compõe-se das atividades de limpeza e manutenção dos prédios e benfeitorias a vigia de prédios e instalações da instituição.

Laboratórios

Consistem das atividades de supervisionar os usuários e de consertar equipamentos de informática.

Comprar materiais

Consubstancia-se na atividade de aquisição de materiais diversos, conferência de recebimento de materiais da instituição, tais como material de consumo, limpeza, folhas de papel para provas, giz, carteiras para salas de aula etc.

4.3.3. Identificação e caracterização dos recursos consumidos

Esta etapa do trabalho consiste em pesquisar todos os gastos consumidos pelos processos. Através deste levantamento chega-se ao montante dos recursos consumidos pela

empresa, num determinado período de tempo, os quais são posteriormente alocados aos objetos de custeio.

O Quadro 2 demonstra os recursos consumidos na URI-Campus de Frederico Westphalen para a realização de suas atividades.

Quadro 2 - Identificação dos recursos consumidos na URI-Campus de Frederico Westphalen

RECURSO	VALOR EM R\$
Salários com encargos do corpo docente	
Salários Especialistas	
Salários Mestres	
Salários Doutores	
Salários com encargos dos professores contratados	
Salários Mestres	
Salários Doutores	
Salários com encargos dos técnicos administrativos	
Outros salários e ordenados	
Salários com bolsistas	
Energia elétrica	
Água	
Telefone	
Material de expediente	
Correios e telégrafos	
Seguros	
Veículos	
Conservação e manutenção	
Depreciação de móveis e utensílios, informática e acervo bibliográfico	
Depreciação de prédios e benfeitorias	
Combustíveis e lubrificantes	
Viagens e estadias	
Serviços de terceiros	
Cópias	
Material de limpeza	
Propaganda, rádios e jornais	
Juros e despesas bancárias	

Na seqüência será caracterizado cada um dos recursos consumidos na URI Campus de Frederico Westphalen/RS

Salários com encargos do corpo docente

Representam os gastos com folha de pagamento, provisões de décimo terceiro salário e férias, incluindo todos os encargos sociais, e outros benefícios.

Salários com encargos dos professores contratados

Representam os gastos com salários com professores contratados de outras instituições, contratados para lecionar em cursos de especialização e mestrado e que não mantém vínculo empregatício com a instituição.

Salários com encargos dos técnicos administrativos

Estão classificados neste grupo os salários, provisão de 13º salário e férias, inclusive os encargos sociais, e outros benefícios dos funcionários que desenvolvem atividades administrativas, da tesouraria, secretaria, laboratórios de informática, preparação do vestibular, compras e biblioteca central.

Outros salários e ordenados

Classificam-se nesta categoria os gastos com guardas, funcionários da limpeza, copa e cozinha, manutenção de bens da instituição.

Salários com bolsistas

Nesta conta são lançados os salários com encargos sociais dos bolsistas que auxiliam professores na elaboração de projetos de pesquisa, apoio aos professores nos serviços de ensino e serviços ao público (extensão).

Energia Elétrica

Representa o valor dos gastos referentes à energia elétrica consumida na instituição.

Água

Esta conta registra o valor dos gastos de água consumida pela instituição.

Telefone

Representa os gastos relativos ao consumo do telefone na instituição.

Material de expediente

São contabilizados os valores dos gastos com papel ofício, giz, lâminas, canetas, carteiras e outros materiais de consumo.

Correios e telégrafos

Representa os gastos com a postagem de cartas, o envio de publicações, propagandas de cursos e folders.

Seguros

Nesta conta são registrados os gastos com seguros dos veículos, dos prédios e benfeitorias e seguros dos laboratórios de informática.

Veículo

Refere-se a gastos aplicados em automóveis próprios da instituição, tais como acessórios, lavagem e lubrificação, manutenção, revisão, oficina elétrica, estacionamento e licenciamentos, de propriedade da instituição.

Conservação e manutenção

Classificam-se nesta conta os gastos com conserto, manutenção de equipamentos de informática, projetores, filmadoras e retroprojetores.

Depreciação de móveis e utensílios, informática e acervo bibliográfico

Representa a perda de valor dos móveis e utensílios, das máquinas e equipamentos de informática, e do acervo bibliográfico, em função do uso, ação da natureza, ou por se tornarem obsoletos.

Depreciação de prédios e benfeitorias

Representa a perda de valor dos prédios e benfeitorias pelo uso e pela ação da natureza.

Combustíveis e lubrificantes

Esta conta registra os gastos de combustíveis e lubrificantes com a locomoção de pessoas para reuniões em outros campi, viagens de visitas com estagiários, viagens com veículos para divulgação do vestibular, viagens para cursos de extensão etc.

Viagens e estadias

Corresponde aos gastos com hotéis, hospedagem de professores dos cursos de especialização e mestrado, taxas de pedágios, refeições, reembolso de quilometragem a funcionários da instituição pela utilização de veículos próprios, taxas de embarques, passagens, entre outros.

Serviços de terceiros

Representa o valor dos gastos com os serviços de auditoria, manutenção de programas de computadores, confecção de provas para o vestibular etc.

Cópias

Registra os gastos com xerox para os diversos setores da instituição, reprodução de provas, exames e outros.

Material de limpeza

Representa o valor dos gastos com materiais utilizados para limpeza das salas de aula e outras salas e corredores da instituição.

Propaganda, rádios e jornais

Refere-se ao valor dos gastos com propaganda dos cursos para vestibular, de cursos de especialização e mestrado, divulgação de atividades acadêmicas etc.

Juros e despesas bancárias

Representa o valor dos gastos com juros e despesas bancárias, pela utilização de recursos de instituições financeiras e outros gastos com taxas para manutenção da conta corrente, renovação de cadastros, contribuição sobre a movimentação financeira etc.

4.3.4. Definição dos objetos de custeio

Esta etapa consiste em identificar os objetos de custeio a serem custeados. Os objetos de custeio que se pretende custear, na instituição de ensino em análise são os seguintes: vestibular, ensino na graduação, ensino nos cursos de especialização, ensino nos cursos de mestrado, serviços ao público (extensão) e a pesquisa.

Para o custeamento dos objetos de custeio, os salários com encargos do corpo docente e os salários com encargos dos professores contratados são alocados diretamente aos objetos de custeio, com base na proporção do tempo utilizado para a execução dos serviços (objetos de custeio). Os demais gastos serão alocados aos processos e, na sequência, aos objetos de custeio, conforme configuração do ABC-Custeio Baseado em Atividades.

4.3.5. Verificação de como os recursos são consumidos pelas atividades/processos

Após definidas as atividades/processos e identificados os recursos consumidos na instituição, faz-se necessário mensurar o quanto cada processo está consumindo de recursos. Trata-se de estabelecer uma relação entre os recursos e as atividades/processos através dos direcionadores de recursos.

Os direcionadores de recursos são indicadores que medem a utilização de recursos pelas diversas atividades/processos, ou seja, indicam o consumo de recursos por cada

atividade/processo. O Quadro 3 evidencia os recursos consumidos e os respectivos direcionadores de recursos.

Quadro 3 – Espécies de recursos e seus respectivos direcionadores de recursos

Espécie de recurso	Direcionador de recurso
Salários com encargos dos técnicos administrativos	Total do tempo dedicado ao processo no mês
Outros salários e ordenados	Alocação direta ao processo no mês
Salários com bolsistas	Total do tempo dedicado ao processo no mês
Energia elétrica	Consumo em proporção da área utilizada pelo processo no mês
Água	Consumo proporcional ao número de pessoas no processo no mês
Telefone	Ligações telefônicas realizadas pelos ramais do processo no mês/Alocação direta
Material de expediente	Gastos realizados no processo no mês – Alocação direta
Correios e telégrafos	Gastos realizados no processo no mês – Alocação direta
Seguros	Total da área utilizada pelo processo
Veículos	Total de quilômetros rodados dos veículos utilizados pelo processo no mês
Conservação e manutenção	Conserto e manutenção de bens utilizados no processo no mês– Alocação direta
Depreciação de móveis e utensílios, informática e acervo bibliográfico	Utilização dos bens em cada processo – Alocação direta
Depreciação de prédios e benfeitorias	Total da área em m2 utilizada pelo processo
Combustíveis e lubrificantes	Quilômetros rodados pelos veículos utilizados no processo no mês
Viagens e estadias	Alocação direta pelos gastos realizados no processo no mês
Serviços de terceiros	Total do tempo dedicado ao processo no mês
Cópias	Número de cópias gastas no processo no mês
Material de Limpeza	Total da área em m2 utilizada pelo processo
Propaganda, rádios, jornais	Total dos gastos realizados no processo no mês - Alocação direta
Juros e despesas bancárias	Alocação direta ao processo no mês

Na seqüência será feita a descrição da espécie de recurso e o respectivo direcionador de recurso utilizado.

Salários com encargos dos técnicos administrativos

O valor dos salários com encargos dos técnicos administrativos é identificado através da folha de pagamento, a qual será alocada aos processos com base nas horas consumidas pelos mesmos. Referem-se aos gastos com funcionários, que desempenham diversas atividades nos processos.

O apontamento das horas consumidas em cada processo é determinado mediante entrevistas com os diretores da instituição, contador, o chefe do setor de pessoal, o chefe da tesouraria, o responsável da comissão de vestibular, a secretária executiva, o chefe do setor de compras, titular da biblioteca, responsável pelos laboratórios.

Outros salários e ordenados

Através da folha de pagamento são identificados os valores dos gastos com guardas, funcionários da limpeza, copa, cozinha, manutenção de bens da instituição consumidos integralmente pelo processo manutenção do patrimônio e segurança.

Refere-se aos gastos com funcionários, que desempenham diversas atividades no processo de manutenção do patrimônio e segurança.

O recurso outros salários e ordenados é integralmente consumido pelo manutenção do patrimônio e segurança.

Salários com bolsistas

Através da folha de pagamento é identificado o valor dos salários com bolsistas, o qual será alocado aos processos com base no total de horas consumidas pelos mesmos. O total de horas consumidas pelos processos será determinado através de entrevistas com o Diretor Acadêmico.

Energia elétrica

Através do razão geral é determinado o valor gasto com energia elétrica ao qual será alocado aos processos, proporcionalmente à área utilizada pelos mesmos. Este recurso é representado pelo gasto com energia elétrica consumida pela URI - Campus de Frederico Westphalen. O direcionador escolhido para este recurso é a área utilizada pelo processo.

Água

O recurso água é representado pelo gasto com água, que abastece todo o estabelecimento. Os gastos com água serão distribuídos aos diversos processos, proporcionalmente ao número de pessoas envolvidas nos mesmos.

Telefone

O recurso telefone, refere-se aos gastos com ligações telefônicas para cobrança de anuidades de alunos, pesquisa, compra de materiais etc. Através de um medidor de consumo é possível identificar o gasto por ramal, possibilitando a alocação direta do recurso aos processos.

Material de Expediente

O recurso material de expediente refere-se aos gastos diversos com papel ofício, giz, lâminas, canetas, carteiras e outros materiais que são consumidos pelos diversos processos. Através de um controle de retirada de material com a utilização de requisições de materiais, é possível identificar os gastos relativos a cada processo. Esse recurso pode ser alocado diretamente a cada processo.

Correios e telégrafos

O recurso correios e telégrafos, são relativos aos gastos com postagens de correspondências, avisos de cobranças, envio de malotes para os outros campi. Através de uma planilha de controle de gastos por processo é possível identificar o consumo de gastos de cada processo, possibilitando a alocação direta do recurso a cada processo.

Seguros

O recurso seguro refere-se aos gastos com seguradoras para a cobertura por danos materiais dos prédios e benfeitorias da instituição em estudo. Através das apólices de seguros são identificados os valores dos gastos com seguros. O recurso seguro será alocado aos processos, com base na área utilizada pelos mesmos.

Veículos

O recurso veículo é representado pelos gastos com acessórios, lavagem e lubrificação, manutenção, revisão em oficina elétrica, estacionamento e licenciamentos dos veículos de propriedade da instituição, que são identificados através do razão geral contábil. Definiu-se como direcionador do recurso veículo, o número de quilômetros rodados dos veículos utilizados pelo processo. A partir da identificação do número de quilômetros rodados pelo processo é possível alocar o recurso veículo a cada processo.

Conservação e manutenção

Os gastos com conservação e manutenção são relativos ao conserto e manutenção de equipamentos de informática, projetores, filmadoras e retroprojetores. São identificados através do razão geral contábil da instituição em estudo.

A partir da identificação dos gastos realizados pelos processos é possível alocar o recurso conservação e manutenção a cada processo.

Depreciação de móveis e utensílios, informática e acervo bibliográfico

O recurso depreciação de móveis e utensílios, informática e acervo bibliográfico, representa a perda de valor dos bens em função do uso, ação da natureza, ou por se tornarem obsoletos. Através das fichas de controle dos encargos da depreciação do imobilizado é identificado o valor do recurso que será alocado diretamente aos processos.

A partir da identificação do encargo da depreciação dos bens é possível alocar a parcela de recurso que cabe a cada processo.

Depreciação de prédios e benfeitorias

O recurso depreciação de prédios e benfeitorias representa a perda do valor dos bens, em função do desgaste em função do uso, da ação da natureza. A partir da identificação da área utilizada pelo processo é possível alocar o recurso aos processos.

Combustíveis e lubrificantes

O recurso combustíveis e lubrificantes é relativo aos combustíveis gastos pelos veículos da instituição. Definiu-se como direcionador do recurso combustíveis e lubrificantes, o número de quilômetros rodados pelos veículos utilizados nos processos. A partir da identificação do número de quilômetros rodados pelo processo é possível alocar o recurso aos processos.

Viagens e estadias

O recurso viagens e estadias é representado pelos gastos de hotéis, hospedagem de professores dos cursos de especialização e mestrado, taxas de pedágios, refeições, reembolso de quilometragem a funcionários da instituição pela utilização de veículos próprios, taxas de embarques, passagens e outros gastos. Através dos relatórios de viagens é possível identificar os processos que consomem o recurso e alocar de forma direta aos mesmos.

Serviços de terceiros

O recurso serviços de terceiros, representa os gastos com serviços de auditoria, manutenção de programas de computadores, confecção de provas para o vestibular etc.

Através dos contratos de prestação de serviços é possível identificar os gastos com serviços de terceiros. A partir da identificação das horas consumidas pelos processos é possível a alocação do recurso aos mesmos.

Cópias

O recurso cópia, refere-se aos gastos com cópias para os diversos setores da instituição, reprodução de provas, exames e outros. Através de uma planilha de controle do número de cópias por processo é possível alocar os recursos cópia aos processos.

Material de limpeza

O recurso material de limpeza refere-se aos gastos com materiais utilizados para a limpeza das salas e corredores da instituição. A partir da área utilizada pelo processo é possível alocar o recurso material de limpeza aos processos. O direcionar de recurso escolhido foi área utilizada pelo processo.

Propaganda, rádios e jornais

O recurso propaganda rádios e jornais, são gastos com a divulgação de cursos para o vestibular, divulgação dos cursos de especialização e mestrado, divulgação de semanas acadêmicas e eventos promovidos pela instituição em estudo. Através do razão geral contábil é possível identificar os gastos realizados. A partir da identificação dos gastos é possível alocar o recurso aos processos.

Juros e despesas bancárias

O recurso juros e despesas bancárias representa os gastos realizados com juros e despesas bancárias pela utilização de recursos de instituições financeiras, e outros gastos com taxas para manutenção da conta corrente, renovação de cadastros, contribuição provisória sobre movimentação financeira etc.

O processo contabilidade tesouraria e recursos humanos é quem operacionaliza as transações bancárias, logo, consome integralmente esse recurso.

Uma vez identificados os recursos consumidos e seus respectivos direcionadores de recursos, é preciso alocá-los aos processos. O Quadro 4 demonstra a apropriação dos recursos aos processos por meio de direcionadores de recursos.

Quadro 4 - Apropriação dos recursos aos processos por meio de direcionadores de recursos

ESPÉCIES DE RECURSOS	Direcionadores de recursos	PROCESSOS										
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Salários c/encargos técnicos administrativos	Tempo dedicado	X	X				X	X	X		X	X
Outros salários e ordenados	Total do recurso									X		
Salários com bolsistas	Tempo dedicado			X	X	X						
Energia elétrica	Área utilizada	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Água	Nº de pessoas	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Telefone	Ligações telefônicas/ Alocação direta	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X
Material de expediente	Alocação direta	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Correios e telégrafos	Alocação direta	X	X	X	X			X				X
Seguros	Área		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Veículos	Km rodados	X		X	X	X		X				
Conservação e Manutenção	Alocação direta		X	X	X	X	X	X	X		X	X
Depreciação móveis e utensílios/informática	Bens utilizados/Alocação direta	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Depreciação prédios e benfeitorias	Área utilizada	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Combustíveis e lubrificantes	Km rodados	X		X	X	X		X			X	X
Viagens e estadias	Gastos no Processo/ Alocação direta	X		X	X	X		X			X	X
Serviços de terceiros	Tempo dedicado							X			X	
Cópias	Número de cópias	X	X	X	X	X	X	X				
Material de Limpeza	Área utilizada	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Propaganda rádios, jornais e televisão	Alocação direta	X		X			X					
Juros e despesas bancárias	Alocação direta							X				
Legenda dos processos: 1-Vestibular 2-Serviços de Secretária 3-Ensino 4-Desenvolver pesquisas 5- Serviços ao público(extensão) 6- Formatura 7-Contabilidade, tesouraria e recursos humanos 8-Biblioteca central 9-Manutenção do patrimônio e segurança 10-Laboratórios 11-Comprar materiais												

O Quadro 4 apresenta, na primeira coluna as espécies de recursos, na segunda coluna os direcionadores de recursos e após com a indicação de um X os recursos que estão sendo consumidos em cada processo.

4.4. Consumo das atividades/processos pelos objetos de custeio

Após a alocação dos recursos aos processos, a última etapa do ABC é identificar o consumo dos processos pelos objetos de custeio.

O quadro 5 demonstra como os processos são consumidos pelos serviços de vestibular, ensino na graduação, ensino nos cursos de especialização, ensino nos cursos de mestrado, serviços ao público (extensão) e a pesquisa, além de indicar o direcionador de atividade utilizado.

Quadro 5 - Consumo dos processos pelos objetos de custeio e o direcionador de atividade/processos

Atividades/Processos	Como é consumido	Direcionar de Atividades/Processos
Vestibular	Gastos realizados para a realização do vestibular.	Alocação direta ao objeto de custeio vestibular.
Serviços de secretaria	Pela realização de serviços de atendimento, atualização de registros, confecção de certificados e outros.	Tempo dedicado do pessoal da secretaria com vestibular, ensino na graduação, ensino nos cursos de especialização e mestrado, serviços ao público (extensão) e a pesquisa.
Ensino	Pela realização de ensino nos cursos de graduação, especialização e mestrado.	Tempo dedicado ao ensino nos cursos da graduação, especialização e mestrado, pelos especialistas mestres e doutores.
Desenvolver pesquisas	Pela realização de pesquisas, pelos professores especialistas mestres e doutores.	Alocação direta ao objeto de custeio pesquisa.
Serviços ao público (extensão)	Pela realização de serviços ao público, com professores especialistas, mestres e doutores	Alocação direta ao objeto de custeio, Serviços ao público (extensão).
Formatura	Pelos gastos para a realização da formatura.	Alocação direta ao objeto de custeio ensino na graduação.
Contabilidade, tesouraria e recursos humanos	Pelo processamento dos fatos contábeis e realização de cobranças e serviços de recursos humanos.	Tempo dedicado pelos funcionários técnicos administrativos nos serviços com vestibular, ensino na graduação, especialização e mestrado, serviços ao público (extensão) e pesquisa.
Biblioteca central	Pelo atendimento aos alunos da graduação, especialização, mestrado.	Tempo dedicado dos funcionários do processo no atendimento aos alunos da graduação, especialização e mestrado.
Manutenção do Patrimônio e segurança	Pela realização de consertos em carteiras, máquinas e equipamentos e outras manutenções e na segurança da instituição.	Tempo dedicado do pessoal do processo de manutenção do patrimônio e segurança na manutenção de bens para o ensino da graduação, especialização e mestrado, bens destinados à pesquisa e bens para a realização de serviços ao público (extensão) e do vestibular.
Laboratórios	Pela utilização dos laboratórios para a realização de aulas práticas.	Tempo de uso do laboratório pelos alunos do ensino da graduação, especialização e mestrado e para pesquisas e serviços ao público (extensão) e vestibular.
Comprar materiais	Pela realização de compras de materiais diversos para a instituição.	Tempo dedicado a compras para a graduação, especialização, mestrado, pesquisa, serviços ao público(extensão) e para o vestibular.

Na sequência será feita uma descrição de como os processos são consumidos pelos objetos de custeio.

Vestibular

O processo vestibular, é consumido integralmente pelo objeto de custeio vestibular.

Serviços de secretaria

O processo serviços de secretaria é consumido pelos objetos de custeio, com base na proporção do tempo dedicado do pessoal da secretaria à realização dos serviços. O tempo dedicado do pessoal da secretaria para realizar cada serviço objeto de custeio pode ser determinado mediante apontamento feito pela secretária executiva da instituição.

Ensino

O processo ensino é consumido pelos objetos de custeio, ensino da graduação, ensino nos cursos de especialização e ensino nos cursos de mestrado, com base na proporção do tempo dedicado no ensino às turmas pelos professores especialistas, mestres e doutores. O tempo dedicado à realização do ensino da graduação, ensino nos cursos de especialização e ensino nos cursos de mestrado pode ser determinado mediante apontamentos do diretor acadêmico da instituição com a utilização de planilhas.

Desenvolver pesquisas

O processo desenvolver pesquisas é consumido integralmente pelo objeto de custeio pesquisa.

Serviços ao público (extensão)

O processo serviços ao público (extensão) é consumido integralmente pelo objeto de custeio serviços ao público (extensão).

Formatura

O processo formatura é consumido integralmente pelo objeto de custeio ensino na graduação.

Contabilidade, tesouraria e recursos humanos

O processo contabilidade, tesouraria e recursos humanos é consumido pelos objetos de custeio, com base na proporção do tempo dedicado pelos funcionários técnicos administrativos à realização dos serviços objetos de custeio. O tempo dedicado dos funcionários técnicos administrativos pode ser determinado mediante apontamentos feitos pelo contador e com o Diretor Administrativo.

Biblioteca central

O processo biblioteca central é consumido pelos objetos de custeio, ensino na graduação, ensino nos cursos de especialização, ensino nos cursos de mestrado, com base na proporção do tempo dedicado pelos funcionários do processo no atendimento aos alunos dos cursos da graduação, especialização e mestrado. O tempo dedicado dos funcionários do processo no atendimento aos alunos pode ser determinado mediante apontamentos da titular da biblioteca.

Manutenção do patrimônio e segurança

O processo manutenção do patrimônio e segurança é consumido pelos objetos de custeio, com base na proporção do tempo dedicado do pessoal do processo com a manutenção de bens da instituição. O tempo dedicado do pessoal do processo de manutenção de bens e na segurança da instituição pode ser determinado mediante apontamento do chefe do setor de pessoal.

Laboratórios

O processo laboratório é consumido pelos objetos de custeio, com base na proporção do tempo de utilização do laboratório pelos alunos da graduação, especialização e

mestrado, para pesquisas, serviços ao público (extensão) e para o vestibular. O tempo de uso dos laboratórios será determinado mediante apontamento do responsável dos laboratórios.

Comprar materiais

O processo comprar materiais é consumido pelos objetos de custeio, com base na proporção do tempo dedicado a compras de materiais diversos para a instituição. O tempo dedicado as compras será determinado mediante apontamento do chefe do setor de compras.

O Quadro 6 demonstra como os objetos de custeio estão consumindo os processos, na URI – Campus de Frederico Westphalen/RS e os respectivos direcionadores de atividades/processos.

Quadro 6 - Distribuição das atividades/ processos aos objetos de custeio e o direcionador de atividades/processos

ATIVIDADES/PROCESSOS	TOTAL RS	OBJETOS DE CUSTEIO						DIRECIONADOR DE ATIVIDADES/ PROCESSOS
		1	2	3	4	5	6	
Vestibular		X						Alocação direta
Serviços de secretaria		X	X	X	X	X	X	Tempo dedicado
Ensino			X	X	X			Tempo dedicado
Desenvolver pesquisas							X	Alocação direta
Serviços ao público (extensão)						X		Alocação direta
Formatura			X					Alocação direta
Contabilidade, tesouraria e Recursos humanos		X	X	X	X	X	X	Tempo dedicado
Biblioteca central			X	X	X			Tempo dedicado
Manutenção do patrimônio e segurança		X	X	X	X	X	X	Tempo dedicado
Laboratórios		X	X	X	X	X	X	Tempo de utilização
Comprar materiais		X	X	X	X	X	X	Tempo dedicado
Legenda dos objetos de custeio: 1-Vestibular 2- Ensino na graduação 3- Ensino nos cursos de especialização		4-Ensino nos cursos de mestrado 5-Serviços ao público (extensão) 6-Pesquisa						

O Quadro 6 apresenta, na primeira coluna a relação das atividades/processos, apresentando na segunda coluna o total gasto em cada processo, indicando com X as atividades/processos consumidos pelos objetos de custeio, além de apontar o respectivo direcionador de atividade/processo.

Os gastos acumulados dos processos realizados pela instituição são alocados para os serviços, através dos direcionadores de atividades – no caso processos.

Nesta fase todos os recursos dos processos (custos indiretos), encontram-se alocados aos serviços de vestibular, ensino na graduação, ensino na especialização, ensino no mestrado, serviços ao público (extensão) e para a realização de pesquisas, obtendo-se o custo total de cada objeto de custeio.

4.5. Cálculo do custo unitário dos objetos de custeio

Nesta seção, apresenta-se primeiramente o cálculo do custo indireto unitário dos objetos de custeio, na sequência o cálculo do custo unitário dos salários com encargos dos professores e, por último, o cálculo do custo unitário total dos objetos de custeio.

4.5.1. Cálculo do custo indireto unitário dos objetos de custeio

Nas seções anteriores foram desenvolvidas as etapas para alocação dos custos indiretos aos processos e, após, aos objetos de custeio. Neste sentido, ficou demonstrado como os recursos são consumidos pelos processos e como os objetos de custeio estão consumindo os processos, por meio da utilização de direcionadores de custos e de atividades. Portanto, falta determinar o custo indireto unitário dos objetos de custeio.

O Quadro 7 demonstra o cálculo do custo unitário dos objetos custeio, isto é, vestibular, ensino na graduação, ensino nos cursos de especialização, ensino nos cursos de mestrado, serviços ao público (extensão) e pesquisa.

Quadro 7 - Cálculo do custo indireto unitário dos objetos de custeio.

Objetos de custeio	Custo total R\$	Medida/Quantidade	Custo unitário R\$
Vestibular		Nº de inscritos	
Ensino na graduação		Total horas-aula dedicadas nos cursos de graduação	
Ensino nos cursos de especialização		Nº de horas-aula dedicadas nos cursos de especialização	
Ensino nos cursos mestrado		Nº de horas-aula dedicadas nos cursos de mestrado	
Serviços ao público (extensão)		Nº de horas dedicadas	
Pesquisa		Nº de horas dedicadas	

Na sequência é explicado, os procedimentos para o cálculo do custo indireto unitário dos objetos de custeio.

Vestibular

O custo unitário por candidato no vestibular é determinado pela divisão do custo indireto unitário do objeto de custeio vestibular, pelo número de inscritos no vestibular.

Ensino na graduação

O custo unitário da hora-aula no ensino na graduação é obtido a partir da divisão do custo indireto unitário do objeto de custeio ensino na graduação, pela quantidade de horas-aula dedicadas pelos professores nos cursos da graduação.

Ensino nos cursos de especialização

O custo unitário da hora-aula no ensino nos cursos de especialização é obtido a partir da divisão do custo indireto unitário do objeto de custeio ensino nos cursos de especialização, pela quantidade de horas-aula dedicadas pelos professores nos cursos de especialização.

Ensino nos cursos de mestrado

O custo unitário da hora-aula no ensino nos cursos de mestrado é obtido a partir da divisão do custo indireto unitário do objeto de custeio ensino nos cursos de mestrado, pela quantidade de horas-aula dedicadas pelos professores nos cursos de mestrado.

Serviços ao público (extensão)

O custo unitário da hora dos serviços ao público (extensão), o mesmo é obtido a partir da divisão do custo unitário total do objeto de custeio serviços ao público (extensão), pelo número de horas dedicadas pelos professores em serviços ao público (extensão).

Pesquisa

Para o cálculo do custo unitário da hora da pesquisa, o mesmo é obtido a partir da divisão do custo indireto unitário total do objeto de custeio pesquisa, pelo número de horas dedicadas pelos professores em pesquisa.

4.5.2. Cálculo do custo unitário dos salários com encargos dos professores

Para o cálculo dos custos unitários totais dos serviços realizados pela URI-Campus de Frederico Westphalen faz-se necessário, além da apuração dos custos indiretos unitários, a apropriação dos gastos com salários com encargos dos professores, tanto os com vínculo empregatício quanto os contratados.

O recurso salários com encargos do corpo docente, isto é, dos professores especialistas, mestres e doutores, pode ser alocado de forma direta aos objetos de custeio com base no número de horas dedicadas aos serviços.

O Quadro 8 sumariza a distribuição da carga horária dos professores para a realização dos serviços de vestibular, ensino na graduação, ensino nos cursos da especialização, ensino nos cursos do mestrado, serviços ao público (extensão) e pesquisa.

Quadro 8 - Resumo da distribuição da carga horária dos professores aos objetos de custeio

Objeto de Custeio	Horas Especialistas	Horas Mestres	Horas Doutores	TOTAL HORAS
Vestibular				
Ensino na graduação				
Ensino nos cursos de especialização				
Ensino nos cursos de mestrado				
Serviços ao público(extensão)				
Pesquisa				
TOTAL HORAS				

A carga horária dos professores especialistas, mestres e doutores, pode ser determinada mediante apontamentos dos professores, do responsável pelo setor de recursos humanos e pelo diretor acadêmico da instituição, mediante a utilização de planilhas.

O valor unitário dos gastos com salários e encargos dos professores especialistas, mestres e doutores deve ser calculado de forma separada, porque as remunerações percebidas pelos mesmos são diferentes.

a) *Custo unitário dos salários com encargos dos professores especialistas.*

O Quadro 9 apresenta uma planilha que demonstra a forma de cálculo do custo unitário dos salários com encargo dos professores especialistas, que desenvolvem atividades diretamente relacionadas aos objetos de custeio.

Quadro 9 - Cálculo do custo unitário dos salários com encargos dos professores especialistas

Salários mais encargos dos professores especialistas R\$ _____			
Mês ____ / ____.			
objetos de custeio	Salários com encargos	Nº de horas dedicadas	Custo por Hora
	A	B	C=A/B
Vestibular			
Ensino na graduação			
Ensino nos cursos de especialização			
Ensino nos cursos de mestrado			
Serviços ao público (extensão)			
Pesquisa			
TOTAL			

Na coluna A são registrados os salários com encargos dos professores com titulação de especialista. A distribuição do montante dos salários com encargos aos objetos de custeio é determinada com base na proporção do número de horas dedicadas pelos mesmos a cada objeto de custeio.

Na coluna B, é registrado o número de horas dedicadas pelos professores especialistas aos objetos de custeio.

O custo por hora dos objetos de custeio é determinado pela divisão dos salários com encargos sociais pelo número de horas dedicadas a cada objeto e custeio.

b) *Custo unitário dos salários com encargos dos professores com mestrado*

O Quadro 10 apresenta uma planilha que demonstra a forma de cálculo do custo unitário dos salários com encargos dos professores mestres, que desenvolvem atividades diretamente relacionadas aos objetos de custeio.

Quadro 10 - Cálculo do custo unitário dos salários com encargos dos professores com mestrado

Salários mais encargos dos professores com mestrado R\$ _____			
Mês ____/____.			
Objetos de custeio	Salários com encargos	Nº de horas dedicadas	Custo por Hora
	A	B	C=A/B
Vestibular			
Ensino na graduação			
Ensino nos cursos de especialização			
Ensino nos cursos de mestrado			
Serviços ao público (extensão)			
Pesquisa			
TOTAL			

Na coluna A são registrados os salários com encargos dos professores com titulação de mestre. A distribuição do montante dos salários com encargos aos objetos de custeio é determinada com base na proporção do número de horas dedicadas pelos mesmos a cada objeto de custeio.

Na coluna B, é registrado o número de horas dedicadas pelos professores com titulação de mestrado aos objetos de custeio. O custo por hora dos objetos de custeio é determinado pela divisão dos salários com encargos pelo número de horas dedicadas a cada objeto e custeio.

c) *Custo unitário dos salários com encargos dos professores com doutorado.*

O Quadro 11 apresenta uma planilha que demonstra a forma de cálculo do custo unitário dos salários com encargos dos professores com doutorado, que desenvolvem atividades diretamente relacionadas aos objetos de custeio.

Quadro 11 - Cálculo do custo unitário dos salários com encargos dos professores com doutorado

Salários mais encargos dos professores com doutorado R\$ _____			
Mês ____ / ____.			
objetos de custeio	Salários com encargos	Nº de horas Dedicadas	Custo por Hora
	A	B	C=A/B
Vestibular			
Ensino na graduação			
Ensino nos cursos de especialização			
Ensino nos cursos de mestrado			
Serviços ao público (extensão)			
Pesquisa			
TOTAL			

Na coluna A são registrados os salários com encargos dos professores com titulação de doutor. A distribuição do montante dos salários com encargos aos objetos de custeio é determinada com base na proporção do número de horas dedicadas pelos mesmos a cada objeto de custeio.

Na coluna B, é registrado o número de horas dedicadas pelos professores com titulação de doutor aos objetos de custeio. O custo por hora dos objetos de custeio é determinado pela divisão dos salários com encargos sociais pelo número de horas dedicadas a cada objeto e custeio.

4.5.3. Cálculo do custo unitário total dos objetos de custeio

Na sequência será demonstrada a composição do cálculo do custo unitário total associado a clientes dos serviços de vestibular, ensino na graduação, ensino nos cursos de especialização, ensino nos cursos de mestrado, serviços ao público (extensão) e da pesquisa, envolvendo os custos indiretos totais dos processos e os custos diretos.

a) Vestibular

O quadro 12 demonstra a forma de calcular o custo unitário total para cada inscrito no vestibular.

Quadro 12 - Cálculo do custo unitário por inscrito no vestibular

	A	B	C=AxB	D	E=C/D
Salários com encargos	Nº de horas	Custo/hora	Custo total	Nº de Inscritos	Custo unitário total
Professores especialistas			R\$		R\$
Professores Mestres			R\$		R\$
Professores Doutores			R\$		R\$
Sub total			R\$		R\$
Custos indiretos			R\$		R\$
Objeto de custeio vestibular			R\$		R\$
Sub total			R\$		R\$
TOTAL GERAL					R\$

Na coluna A, é registrado o número de horas dedicadas pelos professores especialistas, mestres e doutores nos serviços vestibular.

A coluna B é utilizada para o registro do valor do custo unitário por hora dos salários com encargos dos professores especialistas, mestres e doutores. O valor do custo total apresentado na coluna C será determinado pela multiplicação da quantidade de horas com especialistas mestres e doutores pelo valor do custo da hora dos mesmos.

O custo unitário total por candidato no vestibular é obtido a partir da divisão do custo total dos salários com encargos dos professores acrescido dos custos indiretos, dividido pelo número de inscritos no vestibular.

b) Ensino na graduação

O quadro 13 demonstra a forma de cálculo do custo de um aluno, ou de uma turma, ou de um curso, ou de todos os cursos da graduação.

Quadro 13- Cálculo do custo unitário total por aluno, turma, curso ou geral da graduação

Curso: Aluno(s): Turma (Semestre):					
Salários com encargos	Quantidade Horas-Aula	Custo por Hora-aula	CUSTO TOTAL	Nº de alunos	Custo unitário total por aluno
Com Doutores					
Com Mestres					
Com Especialistas					
Sub total					
Custos indiretos					
Objeto de custeio ensino na graduação					
Sub total					
CUSTO UNITÁRIO TOTAL					

Para o cálculo do custo unitário total de uma turma, ou de um curso, ou de todos os cursos da graduação, o montante será determinado pela multiplicação da quantidade de horas-aula com especialistas, mestres e doutores pelo valor do custo da hora-aula dos mesmos, acrescido dos custos indiretos obtidos a partir do custo unitário por hora, multiplicado pelo total de horas-aula. Para o cálculo do custo unitário total por aluno, o mesmo será determinado pela divisão do custo total pelo número de alunos de uma turma, ou de um curso ou de todos os cursos da graduação.

c) *Ensino nos cursos de especialização*

O quadro 14 demonstra a forma de cálculo do custo de um aluno, ou de uma turma, ou de um curso, ou de todos os cursos de especialização.

Quadro 14 - Custo unitário total por aluno, turma, curso ou geral da especialização

Nome do Curso: _____ nº de horas aula _____					
Aluno(s): _____					
Salários com encargos	Quantidade Horas-Aula	Custo por Hora-aula	CUSTO TOTAL	Nº de alunos	Custo unitário total por aluno
Professores da Instituição					
Especialistas					
Mestres					
Doutores					
Professores sem vínculo					
Mestres					
Doutores					
Sub total					
Custos indiretos					
Objeto de custeio, ensino nos cursos de especialização					
Sub total					
CUSTO UNITÁRIO TOTAL					

Para o cálculo do custo unitário total de uma turma ou de um curso ou de todos os cursos de especialização, o montante será determinado pela multiplicação da quantidade de horas-aula com especialistas, mestres e doutores pelo valor do custo da hora-aula dos mesmos, acrescido dos custos indiretos obtidos a partir do custo unitário por hora, multiplicado pelo total de horas-aula. Para o cálculo do custo unitário total por aluno, o mesmo será determinado pela divisão do custo total pelo número de alunos de uma turma, ou de um curso ou de todos os cursos da especialização.

Quanto aos recursos gastos com professores sem vínculo com a instituição, faz-se necessário identificar o valor da hora-aula de cada professor no curso, através dos comprovantes de pagamento.

d) *Ensino nos cursos de mestrado*

O quadro 15 demonstra a forma de cálculo do custo de um aluno, ou de uma turma, ou de um curso, ou de todos os cursos de mestrado.

Quadro 15 - Custo unitário total por aluno, turma, curso ou geral do mestrado

Nome do Curso: _____ n° de horas aula _____					
Aluno: _____					
Salários com encargos sociais	Quantidade Horas-Aula	Custo por Hora-aula	CUSTO TOTAL	Nº de alunos	Custo unitário total por aluno
Professores da Instituição					
Mestres					
Doutores					
Professores sem vínculo					
Mestres					
Doutores					
Sub total					
Custos indiretos					
Objeto de custeio, ensino nos cursos de mestrado					
Sub total					
CUSTO UNITÁRIO TOTAL					

Para o cálculo do custo unitário total de uma turma ou de um curso, ou de todos os cursos de mestrado, o montante será determinado pela multiplicação do número de horas-aula com mestres e doutores pelo valor do custo da hora-aula dos mesmos, acrescido dos custos indiretos obtidos a partir do custo unitário por hora, multiplicado pelo total de horas-aula. Para o cálculo do custo unitário total por aluno, o mesmo será determinado pela divisão do custo total pelo número de alunos de uma turma, ou de um curso ou de todos os cursos do mestrado.

Quanto aos recursos gastos com professores sem vínculo com a instituição, faz-se necessário identificar o valor da hora-aula de cada professor no curso, através dos comprovantes de pagamento.

e) *Serviços ao público (extensão)*

O quadro 16 demonstra a forma para o cálculo do custo unitário dos serviços ao público(extensão).

Quadro 16 - Cálculo do custo unitário total dos serviços ao público(extensão)

Cliente: _____		Quantidade de horas: _____	
Salários com encargos sociais	Quantidade de Horas	Custo por Hora	CUSTO TOTAL
Mão-de-obra direta			
Com Doutores			
Com Mestres			
Com Especialistas			
Sub total			
Custos indiretos			
Objeto de custeio serviços ao público (extensão)			
Sub total			
CUSTO UNITÁRIO TOTAL			

Para o cálculo do custo unitário total de um serviço ao público (extensão), o montante será determinado pela multiplicação do número de horas com especialistas, mestres e doutores pelo valor do custo da hora dos mesmos, acrescido dos custos indiretos obtidos a partir do custo unitário por hora, multiplicado pelo total de horas necessárias ao serviço ao público (extensão).

f) *Pesquisa*

O quadro 17 demonstra a forma para o cálculo do custo unitário com a realização de pesquisas.

Quadro 17 - Cálculo do custo unitário total da pesquisa

Projeto de pesquisa: _____		Quantidade de Horas: _____	
	Quantidade de Horas	Custo por Hora	CUSTO TOTAL
Mão-de-obra direta			
Com Doutores			
Com Mestres			
Com Especialistas			
Sub totalL			
Custos indiretos			
Objeto de custeio Pesquisa			
Sub total			
CUSTO UNITÁRIO TOTAL			

Para o cálculo do custo unitário total com o desenvolvimento de pesquisa, o montante será determinado pela multiplicação do número de horas com especialistas, mestres e doutores pelo valor do custo da hora dos mesmos, acrescido dos custos indiretos obtidos a partir do custo unitário por hora, multiplicado pelo total de horas destinadas a pesquisa.

5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

5.1. Conclusões

No final do século XX, evidencia-se uma tendência de expansão quantitativa de estudantes no ensino superior, tanto em universidades públicas, como nas privadas. Essa tendência deve-se a diversos fatores, destacados pelo relatório da UNESCO (1999:29), como “crescimento demográfico; avanços significativos na provisão da educação primária e de segundo grau, o que significa que mais jovens estão habilitados para ingressar no ensino superior; o crescimento econômico, verificado em muitos países e regiões e a consciência de que esse desenvolvimento está bastante relacionado com o investimento no ensino superior”.

No entanto, apesar de se verificar um aumento do número de egressos nas universidades, o mesmo não tem sido acompanhado pela participação do Estado no financiamento do ensino superior.

Neste contexto, o custeio de infra-estrutura, de novas tecnologias, da qualificação do corpo docente, do crescimento dos custos operacionais etc., é cada vez mais dependente das mensalidades dos alunos e de outras atividades que possam gerar renda para as instituições de ensino superior.

No que tange às mensalidades dos alunos, observa-se uma crescente concorrência entre as universidades, o que tem levado as mesmas a rever suas estruturas de custos, buscando eliminar atividades que não agregam valor, concentrar esforços nas atividades essenciais, a fim de ganhar agilidade e proporcionar a manutenção de seu desenvolvimento.

Neste sentido, o objetivo geral da presente pesquisa consistiu no desenvolvimento de uma proposta de um sistema de custos, alicerçado no *ABC-Activity Based Costing* (Custeio Baseado em Atividades), que possa dar subsídio no gerenciamento das atividades de uma universidade comunitária.

O ABC oferece às universidades informações, para decisões estratégicas como a eliminação de desperdícios, a identificação dos serviços deficitários, a avaliação de

atividades ou processos que poderão ser eliminados, alterações no processo de formação do preço dos serviços, etc

Desse modo, inicialmente fez-se uma incursão teórica nos conceitos e sistemas de custeio tradicionais e, em seguida, buscou-se a fundamentação teórica para a configuração do sistema de custeio baseado em atividades.

No desenvolvimento do estudo, primeiramente foram identificadas as atividades relevantes desenvolvidas na universidade comunitária, objeto do estudo. Estas foram agrupadas em 11 (onze) processos que consistem em, vestibular, serviços de secretaria, ensino, desenvolver pesquisas, serviços ao público (extensão), formatura, contabilidade/tesouraria e recursos humanos, biblioteca central, manutenção do patrimônio e segurança, laboratórios e comprar materiais.

Na seqüência foram identificados e caracterizados os recursos consumidos pelos processos e definidas as medidas de consumo dos recursos pelos processos.

Adicionalmente, foram identificados os objetos de custeio da organização em estudo, que consistem do vestibular, ensino na graduação, ensino nos cursos de especialização, ensino nos cursos de mestrado, serviços ao público (extensão) e a pesquisa, além da definição das medidas de consumo dos processos pelos objetos de custeio.

Cumpridas estas etapas, todos os custos indiretos estariam alocados aos processos e, após, aos objetos de custeio, possibilitando identificar quanto cada processo está consumindo de recursos, os fatores que alteram os custos dos processos e, também, como os objetos de custeio estão consumindo os processos.

Com relação aos custos diretos, referentes aos gastos com salários e encargos, dos professores, estes foram alocados diretamente aos objetos de custeio com base na proporção do tempo despendido com os mesmos.

Na alocação dos custos diretos aos objetos de custeio, o sistema ABC, objeto da proposta, permite aos gestores avaliar como o tempo é gasto pelo professor em cada objeto

de custeio, possibilitando uma maior clarividência na utilização do tempo e a capacidade do corpo docente.

Após a alocação dos custos diretos e indiretos aos objetos de custeio, o sistema ABC, metodologia proposta no presente trabalho, possibilita a apuração do custo unitário total de cada um destes objetos.

Na última do ABC, com as informações sobre custo unitário total de cada objeto de custeio, os gestores poderão avaliar os preços de mensalidades, dos cursos de graduação, especialização, mestrado, das taxas de inscrições do vestibular, dos serviços ao público (extensão), e, também, sobre o custo por hora nos projetos de pesquisa.

Em síntese, observou-se que as universidades são instituições afeitas à implantação do sistema ABC, especialmente pelo fato de suas atividades serem encadeadas, formando processos interdepartamentais.

Por fim, espera-se que este trabalho possa oferecer uma contribuição ao estudo de sistemas de custeio voltados à apuração e gestão dos custos nas universidades comunitárias, bem como suscitar novos trabalhos com aprofundamentos de alguns aspectos específicos, ou gerais, aqui considerados relativos à utilização do ABC nas universidades.

5.2.Recomendações

A metodologia apresentada, embora restrita ao caso da URI – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, Campus de Frederico Westphalen/RS, suscita algumas questões que podem vir a ser objeto de novas pesquisas:

- uma análise mais profunda e detalhada dos direcionadores de recursos do tempo dedicado aos processos, será de grande utilidade para a obtenção de maior precisão nos custos, uma vez que eles são determinantes para a alocação dos recursos com maior acurácia;
- também considera-se relevante o desenvolvimento de uma metodologia de acompanhamento e avaliação de desempenho do tempo despendido pelo corpo docente em

cada atividade executada, (no ensino, pesquisa e extensão), no sentido de buscar maior eficiência e produtividade;

- um estudo sobre o uso do sistema de custeio ABC para a projeção de atividades e processos, como ferramenta para a elaboração de propostas orçamentárias, para as instituições de ensino.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALBRIGHT, Thomas.; REEVE, Jamees M. A case study on the impact of material yield related cost drivers on economic improvement. *Journal of Management Accounting Research*, Sarasota – FL, 1992, v.4, p.20-43.
- ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. *Management accounting*. Nova Jersey: Prentice Hall, 1995.
- BEULKE, Rolando e BERTÓ, Dalvio J. *Custo e estratégias de resultado*. Porto Alegre: Sagra, 1988.
- BOISVERT, Hugues. *Contabilidade por atividades: contabilidade de gestão, práticas avançadas*. São Paulo: Atlas, 1999.
- BRIMSON, James A. *Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio em atividades*. São Paulo: Atlas, 1996.
- BRASIL; Constituição do: *República federativa do Brasil*. Brasília :Senado Federal Centro Gráfico, 1988.
- COOPER, Robin; KAPLAN, Robert S. Activity-based system: measuring the cost of resource usage. In: YOUNG, S. Mark. *Readings in management accounting*. Nova Jersey: Prentice Hall, 1995.
- CHARLE, Christophe e VERGER, Jacques. *História das universidades*. São Paulo: Universistas, 1996.
- CHING, Hong Yuh. *Gestão baseada em custeio por atividades = ABM - Activity based management*. São Paulo: Atlas, 1995.
- COGAN, Samuel. *Activity based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial*. São Paulo: Pioneira, 1995.

_____, *Modelos de ABC/ABM*: inclui modelos e metodologia original de reconciliação de dados para o ABC/ABM. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1997.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE(SP). *Custo como ferramenta gerencial*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

COSTA, Mônica Accioly da. *Metodologia para implantação da gestão baseada em atividades(ABM)*: uma aplicação em área de engenharia da Celesc. Dissertação de (mestrado) – Programa de Pós Graduação em Engenharia de Produção. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 1999.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Contabilidade gerencial: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 1998.

CRESPO, Antônio Arnot. *Estatística: fácil*, 15 ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

DE ROCCHI, Carlos Antônio. Os precursores do sistema de custeamento baseado em atividades: as técnicas Pert & CPM. *Revista de Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre, v.23, n.78, p.39-48, jul./set.94.

FLORENTINO, Américo Matheus. *Custos: princípios, cálculos e contabilização*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1987.

FONSECA, Luis Aelto Vieira da. *Proposta de um sistema de custos para empresas comerciais fundamentado no custeio baseado em atividades*. Dissertação (mestrado) – Curso de Pós Graduação em Administração. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 1999.

FREITAS, Valter de Almeida e SANTOS, Marcos Moura Baptista dos. *O papel das universidades comunitárias na formação do profissional*. In: PIUNG–PROGRAMA DE AVALIAÇÃO INSTITUCIONAL DAS UNIVERSIDADES DO COMUNG. *Seminário Temático 08/97*. Ijuí: Sedigraf, 1997.

- GASPARETTO, Valdirene. *Uma discussão sobre a seleção de direcionadores de custos na implementação do custeio baseado em atividades*. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós Graduação em Engenharia de Produção. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 1999.
- GOVERNO FEDERAL, *Decreto nº 2306, de 19 de agosto de 1997*. Diário Oficial, nº 159. Brasília: Imprensa Nacional, 1997.
- HORNGREN, Charles T; FOSTER George e DATAR Srikant. *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: LTC, 2000.
- INÁCIO FILHO, Geraldo. *A monografia na universidade*. 2. ed. São Paulo: Papirus, 1998.
- INEP/MEC. *Sinopse estatística da educação*. Brasília: INEP/MEC, 1998.
- KAPLAN, Robert e COOPER, Robin. *Custo & desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.
- KERLINGER, Fred Nichols. *Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual*. São Paulo: EDUSP, 1979.
- LEONE, George S. G. *Curso de Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 1997.
- LONGARAY, André Andrade. *Reengenharia de processos: os casos da Tintas Renner S.A. e do Grupo Gerdau*. Dissertação (Mestrado) – Curso de Pós Graduação em Administração. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 1997.
- MARCONI, Marina de Andrade e LAKATOS, Eva Maria. *Fundamentos de metodologia científica*. São Paulo: Atlas, 1991.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo: Atlas, 1995.

- _____, Masayuki. *ABC Custeio Baseado em Atividades*. São Paulo: Atlas, 1995.
- NEVES, Silvério das e VICECONTI, Paulo Eduardo V. *Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo*. São Paulo: Frase, 1998.
- OLIVEIRA, Silvio Luiz de. *Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses*. São Paulo: Pioneira, 1997.
- OSTRENGA, Michael R. Activities: the focal point of total cost management. In: YOUNG, S. Mark. *Readings in management accounting*. Nova Jersey: Prentice Hall, 1995. p.34-41.
- _____, R. Michael et al. *Guia da Ernest & Young para gestão total de custos*. Rio de Janeiro: Record, 1993.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. São Paulo: Atlas, 1997.
- PRICE WATERHOUSE. *ABC Activity Based Cost*. In: CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Custo como ferramenta gerencial - 8*. São Paulo: Atlas, 1995.
- RIBEIRO, Darci. *Confissões*. São Paulo: Schwarcz, 1997.
- RICHARDSON, Roberto Jarry. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- SAKURAI, Michiharu. *Gerenciamento integrado de custos*. São Paulo: Atlas. 1997.
- SANVICENTE, Antonio Zoratto. *Administração financeira: 3ªed*. São Paulo: Atlas, 1995.
- SCHUCH, Vitor Jr. *Educação e universidades: raízes históricas e situação brasileira*. Santa Maria: Palotti, 1998.

SENADO FEDERAL. *Lei nº 9394, de 1996*. Brasília: CEGRAF, 1997.

SHIELDS, Michael D. Na emprirical analysis of firm's implementation experiences with activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research*, Sarasota – FL, v.7,1995, p.148-166.

SOUZA, Paulo Nathanael Pereira de. *LDB e ensino superior: estrutura e funcionamento*, São Paulo: Pioneira, 1997.

TERCO AUDITORIA E CONSULTORIA. *Custos na inflação e na estabilidade*. In: CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Custo como ferramenta gerencial* – 8. São Paulo: Atlas, 1995.

TRAMONTIN, Raulino e BRAGA, Ronald. *As universidades comunitárias: um modelo alternativo*. São Paulo: Loyola, 1988.

TRIVIÑOS, Augusto N. S. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas, 1995.

UNESCO. *Política de mudança e desenvolvimento no ensino superior*. Rio de Janeiro: Garamond, 1999.

VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*, São Paulo: Atlas, 1997.

ANEXO 1

ROTEIRO DE ENTREVISTA PARA A DIREÇÃO DO CAMPUS

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
PROGRAMA DE EXPANSÃO DO CURSO DE MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO
CURSO DE MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO –TURMA ESPECIAL UFSC

Prezado Sr.(a):

O presente instrumento de pesquisa faz parte do estudo que está sendo desenvolvido pelo mestrando Lorimar Francisco Munaretto em sua dissertação, que tem por objetivo desenvolver uma proposta de um sistema de custos alicerçado no ABC – Activity Based Costing (Custeio Baseado em Atividades). O referido trabalho está sendo orientado pela Dra. Ilse Maria Beuren, professora do Curso de Pós-graduação em Administração e do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina.

O objetivo deste roteiro é proporcionar auxílio ao entrevistado no que diz respeito ao entendimento e sequência das questões formuladas pelo entrevistador.

Desde já, os membros do Curso de Mestrado em Administração da UFSC, através de seu coordenador Dr. Nelson Colossi, agradecem sua colaboração e participação no referido estudo.

DADOS DO ENTREVISTADO

Nome : _____

Função : _____

Fone para Contato: _____

ROTEIRO DE ENTREVISTA

- 1) Quais são os serviços realizados pela Instituição ?
- 2) Quais são os departamentos existentes no campus de Frederico Westphalen ?
- 3) Como ocorre(m) o(s) processo(s) na realização dos serviços?
- 4) Quais são os recursos consumidos pelos processos?
- 5) Como os serviços realizados consomem as atividades desenvolvidas ?

ANEXO 2

ROTEIRO DE ENTREVISTA PARA O CORPO DOCENTE

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
PROGRAMA DE EXPANSÃO DO CURSO DE MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO
CURSO DE MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO –TURMA ESPECIAL UFSC

Prezado Sr.(a):

O presente instrumento de pesquisa faz parte do estudo que está sendo desenvolvido pelo mestrando Lorimar Francisco Munaretto em sua dissertação, que tem por objetivo desenvolver uma proposta de um sistema de custos alicerçado no ABC – Activity Based Costing (Custeio Baseado em Atividades). O referido trabalho está sendo orientado pela Dra. Ilse Maria Beuren, professora do Curso de Pós-graduação em Administração e do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina.

O objetivo deste roteiro é proporcionar auxílio ao entrevistado no que diz respeito ao entendimento e sequência das questões formuladas pelo entrevistador.

Desde já, os membros do Curso de Mestrado em Administração da UFSC, através de seu coordenador Dr. Nelson Colossi, agradecem sua colaboração e participação no referido estudo.

DADOS DO ENTREVISTADO

Nome do Professor: _____

Titulação do Professor: _____

Disciplina(s) que leciona _____

Curso(s) que leciona _____

Fone para Contato: _____

ROTEIRO DE ENTREVISTA

1)Qual o seu regime de trabalho mantido junto a URI – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões?

- ☐ Tempo integral
- ☐ Tempo parcial: Quantidade de Horas: _____.
- ☐ Horista :Quantidade de Horas _____.

2) Com relação ao seu regime de trabalho, qual o tempo dedicado a cada uma das atividades que seguem ?

- Vestibular _____ %
- Ensino _____ %
- Pesquisa _____ %
- Serviços ao Público(extensão) _____ %
- Laboratórios _____ %

3) Com relação às atividades de ensino, qual a carga horária dedicada a cada um dos cursos que seguem ?

- Graduação _____ %
- Especialização _____ %
- Mestrado _____ %
- Doutorado _____ %

ANEXO 3

ROTEIRO DE ENTREVISTA PARA OS RESPONSÁVEIS PELOS SETORES DE APOIO

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
PROGRAMA DE EXPANSÃO DO CURSO DE MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO
CURSO DE MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO –TURMA ESPECIAL UFSC

Prezado Sr.(a):

O presente instrumento de pesquisa faz parte do estudo que está sendo desenvolvido pelo mestrando Lorimar Francisco Munaretto em sua dissertação, que tem por objetivo desenvolver uma proposta de um sistema de custos alicerçado no ABC – Activity Based Costing (Custeio Baseado em Atividades). O referido trabalho está sendo orientado pela Dra. Ilse Maria Beuren, professora do Curso de Pós-graduação em Administração e do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina.

O objetivo deste roteiro é proporcionar auxílio ao entrevistado no que diz respeito ao entendimento e seqüência das questões formuladas pelo entrevistador.

Desde já, os membros do Curso de Mestrado em Administração da UFSC, através de seu coordenador Dr. Nelson Colossi, agradecem sua colaboração e participação no referido estudo.

DADOS DO ENTREVISTADO

Nome: _____

Função : _____

Setor: _____

Fone para Contato: _____

ROTEIRO DE ENTREVISTA

- 1) Quais as atividades que seu departamento desenvolve?
- 2) Quais os recursos que as atividades consomem no seu departamento?
- 3) Qual é a medida de consumo de recursos em cada atividade ?
- 4) Que processo é formado pelas atividades que são desenvolvidas no setor?
- 5) Qual é a medida de consumo das atividades pelos serviços realizados ?